

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

TASSIANI APARECIDA DOS SANTOS DE OLIVEIRA

**DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO EM CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA
DISCUSSÃO PELO OLHAR PARADIGMÁTICO *KUHNIANO*.**

CURITIBA

2018

TASSIANI APARECIDA DOS SANTOS DE OLIVEIRA

DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO EM CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA
DISCUSSÃO PELO OLHAR PARADIGMÁTICO *KUHNIANO*.

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Mestrado e Doutorado – Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Flaviano Costa.

CURITIBA
2018



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ REITORIA DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO CONTABILIDADE

TERMO DE APROVAÇÃO


Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **TASSIANI APARECIDA DOS SANTOS DE OLIVEIRA** intitulada **DESENVOLVIMENTO CIENTIFICO EM CONTABILIDADE GERENCIAL UMA DISCUSSÃO PELO OLHAR PARADIGMATICO KUHNIANO** após terem inquirido a aluna e realizado a avaliação do trabalho são de parecer pela sua **APROVAÇÃO** no rito de defesa

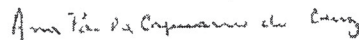
A outorga do título de Mestre está sujeita à homologação pelo colegiado ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós Graduação

Curitiba, 12 de Janeiro de 2018


FLAVIANO COSTA (UFPR)
(Presidente da Banca Examinadora)

MAYLA CRISTINA COSTA(UFPR)


ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO(UFPR)


ANA PAULA CAPUANO DA CRUZ(FURG)

Dedico esse trabalho ao meu Deus, sempre
compreensível e amoroso.
Ao Roney (esposo) que esteve ao meu lado
durante a realização desse, que se não foi um
sonho, foi uma etapa da descoberta do eu.
Aos membros de minha família, Rosângela
(mãe), Sidnei (pai), Eduardo (irmão),
Anderson (caçula) e aos meus sobrinhos
Matheus e Arthur. Eles preconizam o sentido
de amor e simplicidade nesse mundo caótico.

AGRADECIMENTOS

Agradecer é para as pessoas humildes de coração!

Agradeço a Deus acima de tudo! Este me deu força e foi dia após dia aumentando minha convicção quanto às minhas escolhas profissionais. Ele, além de me dar suporte espiritual, enviou-me pessoas que me fortaleceram durante esta caminhada: momentos difíceis, muito mais do que as deliciosas facilidades, nos tornam preparados para a vida. Deus se fez presente em cada pessoa que cruzou o meu caminho durante esses dois anos de mestrado, algumas dessas se fizeram muito especiais neste período:

Ao meu esposo e companheiro, Roney Alexandre de Oliveira. Aos meus irmãos, Eduardo Sidnei dos Santos e Anderson Leonardo dos Santos. E aos meus queridos sobrinhos, Matheus Henrique dos Santos e Arthur Fillipe dos Santos. Significado de família transcende-se na convivência com esses anjos presentes em minha vida.

Ao meu Pai, José Sidnei dos Santos, e minha mãe, Rosangela Aparecida dos Santos, espelhos de simplicidade e alegria, um agradecimento especial: obrigada por ensinar-me que momentos difíceis fazem parte da vida e que devem ser transpostos sempre. Por ensinar-me a lutar e ser autêntica, respeitando minha individualidade. E por revelar-me que a educação é uma das portas que levam o ser humano a progredir na busca de uma vida melhor. Aos dois guerreiros: minha eterna admiração.

Aos meus mestres, aqueles que compartilharam uma pequena parte do conhecimento que possuem e inspiraram-me na dedicação incansável à pesquisa e ao ensino em contabilidade. Ao Prof. Dr. Flaviano Costa, o meu orientador, que me auxiliou na construção dessa pesquisa e compartilhou momentos de discussão e aprofundamentos epistemológicos: suas contribuições são imensuráveis para o meu desenvolvimento e amadurecimento na pesquisa. À Prof. Dra. Simone Bernardes Voese, que me acolheu em momentos difíceis e incertos e me introduziu ao mundo da pesquisa: sempre disponível, você não desistiu de mim, como pesquisadora, quando eu própria duvidara. Em especial aos professores Dr. Luciano Márcio Scherer, Dr. Luiz Panhoca, Dra. Simone Bernardes Voese, Dr. Cícero Bezerra e Dr. Lauro Brito de Almeida: o conhecimento adquirido nas disciplinas possibilitou a evolução e amadurecimento necessários ao desenrolar dessa dissertação. Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto, Prof. Dra. Mayla Cristina Costa, Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins e Prof. Dra. Ana Paula Capuano da Cruz: obrigada pelas preciosas contribuições.

O mestrado configurou-se como um mergulho no mundo da pesquisa e ensino. Durante esses dois anos de muita entrega e dedicação, muitas pessoas foram importantes, cada qual ao seu estilo. Em especial, cito Thiago Vargas Maldonado, Iago França Lopes, Nathielli Cezario, Matheus Torquato, Guilherme Menezes, Marcia Formiga e Edson Ihlenffeldt. Aos colegas citados, agradeço a cumplicidade, atenção, generosidade, acolhimento e amizade. Aos momentos de descontração e risadas: essa leveza deve ser um tijolinho presente na comunidade científica.

Meus agradecimentos ao Márcio, à Camila e ao Ricardo, membros da secretaria do PPGCont da UFPR, sempre muito cordiais, atenciosos e efetivos no desempenho de suas tarefas.

Obrigada à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pelo apoio financeiro durante os dois anos de mestrados na Universidade Federal do Paraná.

Nem todas as pessoas conseguem atingir a
originalidade dos grandes escritores, mas todas
podem fugir do lugar-comum

Platão e Fiorin

RESUMO

O debate paradigmático em contabilidade gerencial retornou à agenda da área no início dos anos 2000, com a publicação de Zimmerman (2001) para a revista JAE. Uma extensão de artigos sucedeu-se em torno da discussão da aceitação ou não da escola econômica norte-americana como paradigma de pesquisa. Muitas pesquisas, da denominada escola alternativa, advogaram a favor de uma visão multiparadigmática, multiteórica ou de *straddling paradigm*. Nesse contexto, o objetivo dessa dissertação foi analisar o contexto paradigmático do desenvolvimento da produção científica em contabilidade gerencial no Brasil. E, para tal, defendeu o pressuposto de que não existe paradigma em contabilidade gerencial, de acordo com um olhar *kuhniano*, e, portanto, verifica-se a presença de escolas pré-paradigmáticas no campo científico. Em direção à resposta do objetivo proposto, procedeu-se a avaliação da discussão paradigmática existente na academia, em âmbito internacional, a investigação da estrutura (pré) paradigmática das pesquisas em contabilidade gerencial, no Brasil, e análise das características das pesquisas das escolas do período pré-paradigmático em contabilidade gerencial, no Brasil. Para chegar às conclusões da pesquisa, selecionou-se uma amostra de 48 artigos publicados em contabilidade gerencial no biênio 2016-2017, em revistas brasileiras de contabilidade classificadas como de alto impacto (Qualis CAPES A1 e A2). A análise dos dados realizou-se por meio da análise de conteúdo dos artigos, categorizados por polos pré-paradigmático – com a presença de variáveis características desse período da ciência, segundo Kuhn (2013) – e paradigmático – com variáveis que indicam a presença de um paradigma na pesquisa. O pressuposto da pesquisa foi corroborado. Após determinação da contabilidade no período pré-paradigmático, analisou-se os atributos das escolas pré-paradigmáticas presentes na contabilidade gerencial: a escola econômica e a escola alternativa. Para tal, empregou-se a técnica de análise de homogeneidade (Homals) e observou-se a formação de dois *clusters*, cada qual demonstrando uma tradição de pesquisa científica diferente. Os dados apontam para existência das duas escolas em contabilidade gerencial. Contudo, ao compará-las às suas equivalentes internacionais, percebe-se que há uma lacuna nas pesquisas locais no que tange à falta de orientação epistemológica e uso de teorias. Portanto, os resultados da pesquisa sugerem que a contabilidade gerencial é uma ciência pré-paradigmática com a presença de duas escolas competidoras: a econômica e a alternativa. Por fim, salienta-se que o modelo de desenvolvimento científico *kuhniano* foi construído com exemplos das ciências físicas e, em conformidade com pesquisadores de outras ciências sociais, como a psicologia (Caniato, 2005) e a sociologia (Assis, 1993), sugere-se que o modelo científico *kuhniano* não é adequado às

ciências sociais; portanto, este deve ser utilizado com parcimônia. Em adição, recomenda-se que as pesquisas em contabilidade gerencial se aprofundem na principal contribuição da obra *kuhniana*: a análise de aspectos ocultos da pesquisa, ou seja, as relações entre as crenças, valores e relações de poder da comunidade científica e os resultados da ciência.

Palavras-chave: Paradigma; Contabilidade Gerencial; Campo Científico; Tomas Kuhn; Escola Econômica; Escola Alternativa.

ABSTRACT

The paradigmatic debate in management accounting returned to the area's agenda in the early 2000s, with the publication of Zimmerman (2001) for JAE. An extension of articles arised around the discussion of the acceptance or not of the North American economic school as a paradigm of research. Many researchers, from the so-called alternative school, advocated in favor of a multiparadigmatic, multi-theoretical or straddling paradim view. In this context, the objective of this dissertation was to analyze the paradigmatic context of the development of scientific production in management accounting, in Brazil. To that end, it defended the thesis that there is no paradigm in management accounting, according to a *Kuhnian* view, and therefore, the presence of pre-paradigmatic schools in the scientific field is verified. In order to answer the proposed objective, the paradigm discussion in the academy was carried out in an international context, the investigation of the (pre) paradigmatic structure of the research in management accounting, in Brazil, and analysis of the characteristics of the researches of the schools of the the pre-paradigmatic period in management accounting, in Brazil. In order to arrive at the conclusions of the research, a sample of 48 articles published in management accounting in the biennium 2016-2017, in brazilian accounting journals classified as high impact (Qualis CAPES A1 and A2) was selected. The analysis of the data was performed through the content analysis of articles, categorized by pre-paradigmatic poles - with the presence of variables characteristic of this period of science, according to Kuhn (2013) - and paradigmatic - with variables that indicate the presence of a paradigm in research. The thesis of the research was corroborated. After accounting determination in the pre-paradigmatic period, the attributes of the pre-paradigmatic schools present in management accounting were analyzed: the economic school and the alternative school. For this, the homogeneity analysis technique (Homals) was used and the formation of two clusters was observed, each one demonstrating a tradition of different scientific research. The data point to the existence of the two schools in managerial accounting. However, when comparing them to their international equivalents, it is perceived that there is a gap in local research regarding the lack of epistemological guidance and the use of theories. Therefore, the research results suggest that management accounting is a pre-paradigmatic science with the presence of two competing schools: the economic and the alternative. Finally, it is pointed out that the *Kuhnian* scientific development model was constructed with examples of the physical sciences and, in accordance with researchers of other social sciences, such as psychology (Caniato, 2005) and sociology (Assis, 1993), it advocate in favor that the *Kuhnian* scientific model is not suitable for the social

sciences; therefore, this should be used with parsimony. In addition, it is recommended that research in management accounting deepen the knowledge into the main contribution of Kuhn's work: the analysis of hidden aspects of research, that is, the relations between the beliefs, values and power relations of the scientific community and the results of the research science.

Key-words: Paradigm; Management Accounting; Scientific Field; Thomas Kuhn; Economic School; Alternative School.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Razões para a falta de progresso das pesquisas em contabilidade gerencial (Zimmerman, 2001).....	38
Figura 2 – Desenho de pesquisa.....	47
Figura 3 – Constructos da pesquisa.....	47
Figura 4 – Polo Epistemológico.....	49
Figura 5 – Polo Metodológico.....	50
Figura 6 – Polo Teórico.....	52
Figura 7 – Polo Técnico.....	52
Figura 8 – Polo de Avaliação.....	53
Figura 9 – Características das escolas pré-paradigmáticas.....	54
Figura 10 - Pesquisas sobre paradigma em contabilidade gerencial.....	61
Figura 11 – Resultados sintéticos dos polos pré-paradigmáticos e paradigmáticos.....	80
Figura 12 – Análise de homogeneidade.....	84

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – População da Pesquisa.....	55
Tabela 2 – Amostra da Pesquisa.....	56
Tabela 3 – Coleta de dados ao acaso, sem orientação de um corpo conceitual formado.....	67
Tabela 4 - Pesquisa efetuada por conveniência e disponibilidade de dados.....	68
Tabela 5 - Cada pesquisador constitui novamente seu campo de estudo desde os fundamentos.....	69
Tabela 6 - Relatório da pesquisa direcionado para outros leitores, além da comunidade científica.....	70
Tabela 7 – Pulverização de problemas de pesquisa.....	71
Tabela 8 – Apresentação dos resultados: Polo Epistemológico.....	73
Tabela 9 – Apresentação dos resultados: Polo Metodológico.....	74
Tabela 10 – Apresentação dos resultados: Polo Teórico – Teorias de base dos artigos.....	76
Tabela 11 - Apresentação dos resultados: Polo Técnico – Estratégia de pesquisa.....	78
Tabela 12 - Apresentação dos resultados: Polo Técnico – Técnica de coleta de dados.....	78
Tabela 13 - Apresentação dos resultados: Polo Avaliação – Técnica de análise quantitativa.....	79
Tabela 14 – Publicações das escolas alternativa e econômica.....	85
Tabela 15 – Distribuição das publicações dos periódicos por escola pré-paradigmática.....	86
Tabela 16 – Autores mais prolíficos por escola científica.....	87

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ASAA	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i>
ANPCONT	Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
CAR	<i>Contemporary Accounting Research</i>
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
EAR	<i>European Accounting Research</i>
FEA	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
FURB	Universidade Regional de Blumenau
JAЕ	<i>Journal of Accounting e Economics</i>
JAR	<i>Journal of Accounting Reserch</i>
MAR	<i>Management Accounting Research</i>
N/A	Não se aplica
RAST	<i>Research of Accounting Studies</i>
SC	Santa Catarina
TAR	<i>The Accounting Review</i>
TIR	Taxa Interna de Retorno
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	18
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	21
1.2.1 Objetivo Geral.....	21
1.2.2 Objetivos Específicos	21
1.3 JUSTIFICATIVA	22
1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	23
1.5 ESTRUTURAÇÃO DA PESQUISA.....	24
2. DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE GERENCIAL PELA PERSPECTIVA PARADIGMÁTICA KUHNIANA.....	25
2.1 VISÃO KUHNIANA DA CIÊNCIA	25
2.2 PERÍODO PARADIGMÁTICO.....	29
2.3 PERÍODO PRÉ-PARADIGMÁTICO.....	34
2.4 ESCOLAS PRÉ-PARADIGMÁTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	36
2.4.1 Escola Econômica.....	37
2.4.2 Escola Alternativa.....	40
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	45
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	45
3.2 CONSTRUCTOS E DEFINIÇÕES OPERACIONAIS DA PESQUISA.....	46
3.2.1 Características Paradigmáticas do Período Científico.....	47
3.2.2 Características das escolas ou paradigmas.....	53
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA	54
3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	57
3.5 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	57
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	58
4.1. DISCUSSÃO PARADIGMÁTICA NA ACADEMIA CONTÁBIL	58
4.2 POSICIONAMENTO CRÍTICO.....	62
4.3. ESTRUTURA (PRÉ) PARADIGMÁTICA DAS PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL, NO BRASIL.....	66
4.4 CARACTERÍSTICAS DAS PESQUISAS DAS ESCOLAS DO PERÍODO PRÉ-PARADIGMÁTICO EM CONTABILIDADE GERENCIAL NO BRASIL.....	83

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
REFERÊNCIAS.....	95
APÊNDICE A – Codificação da amostra analisada	101

1 INTRODUÇÃO

As pesquisas em contabilidade gerencial têm estudado o desenvolvimento do campo científico de diversas maneiras e com enfoques distintos (Lunkes, Feliu & Rosa, 2012; Frezatti, Aguiar, Wanderley & Malagueño, 2015). Complementarmente, autores como Ittner e Lacker (2001; 2002), Zimmermann (2001), Hopwood (2002), Lukka e Mouritsen (2002), Luft e Shields (2002; 2003), Malmi e Granlund (2009), Vaivio e Sirén (2010), Modell (2010), Lukka (2010), Merchant (2010) e Malmi (2010), para citar alguns, afirmaram ser crescente o campo de estudo em contabilidade gerencial. Assim, os estudos em contabilidade e controle gerencial têm sido debatidos com maior frequência e sobre diversos prismas, em especial a partir do século XXI.

A partir da década de 1950 a contabilidade gerencial passou a ser estudada cientificamente, como uma das diversas vertentes da ciência contábil, aumentando assim, a própria credibilidade e *status* da área de conhecimento (Ryan, Scapens & Theobald, 2002; Mitchell, Baldvinsdottir & Norreklit, 2010; Kremer & Suave, 2012; Lourenço & Sauerbronn, 2016). Em contrapartida, no Brasil, os estudos em contabilidade gerencial são mais recentes, segundo Kremer e Suave (2012) ela ganhou força a partir da década de 1980. Logo, iniciou-se o desenvolvimento do campo científico 30 anos mais tarde em relação aos demais centros de pesquisa. Para Frezatti et. al (2015) esse fato é natural, uma vez que o primeiro programa de pós-graduação em contabilidade surgiu em 1970.

No campo científico contábil há uma cultura institucionalizada, ou o que alguns autores chamam de paradigma (Norreklit, Norreklit & Israelsen, 2006; Kakkuri-Knuuttila, Lukka & Kuorikoski, 2008; Davila & Oyon, 2008; Modell, 2009; Modell, 2010; Lukka, 2010; Richardson, 2012; Wijaya, Ludigdo, Baridwan & Prihatiningtias, 2015; Granlund & Lukka, 2017), sobre as pesquisas em contabilidade gerencial; assim, há um conjunto de pressupostos, conceitos, valores e práticas que constituem a forma de ver a realidade. Dentro desse contexto, o *mainstream* guia como os estudos devem ser desenvolvidos e dita quais pesquisas são conceituadas como de boa qualidade no campo científico (Merchant, 2010; Lunkes, Feliu & Rosa, 2012; Kremer & Suave, 2012).

No início dos anos 2000, pesquisadores contábeis, em especial da escola norte-americana, como Jerold L. Zimmerman (2001), passaram a defender que o *mainstream* da contabilidade gerencial deve ser composto por trabalhos positivistas com base econômica neoclássica e também por pesquisas empíricas com base em teorias comportamentais e

organizacionais funcionalistas (Ryan, Scapens & Theobald, 2002; Baxter & Chua, 2003; Lukka, 2010). Ainda, Merchant (2010) assegurou que, as pesquisas dominantes exigem métodos quantitativos e com grande número de dados, muito embora, a contabilidade gerencial atribui-se de outras características metodológicas de investigação. Apesar das limitações impostas pelo *mainstream* da área contábil (Ryan, Scapens & Theobald, 2002; Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2009; Lourenço & Sauerbronn, 2016), em especial às pesquisas da área gerencial, o campo científico em contabilidade, na prática, é dominado por uma única abordagem, a econômica norte-americana (Lukka, 2010; Merchant, 2010).

Em 2001, Zimmerman (2001) publicou um trabalho na revista *Journal of Accounting and Economics (JAE)*, periódico considerado de alto impacto na área contábil e dominado pelo *mainstream* econômico norte-americano, com o objetivo principal de criticar o trabalho de Ittner e Lacker (2001) – também publicado no mesmo periódico – apontando diversas restrições metodológicas. Contudo, essas críticas revelaram um preconceito e falta de entendimento das pesquisas em contabilidade gerencial.

Zimmerman (2001) teceu diversas críticas às pesquisas em contabilidade gerencial, dentre elas: a falta de desenvolvimento e teste de teorias; a falta de uma base de dados confiável; a utilização de uma abordagem indutiva e incentivo dos pesquisadores voltados para a prática; a ênfase na tomada de decisões ao invés do controle; e, como ponto primordial – fator que gerou um grande número de debates e protestos – a não utilização de uma base econômica para as pesquisas.

Para finalizar, Zimmerman (2001) apontou que a contabilidade gerencial falhou na produção de um corpo cumulativo de conhecimento. Em resposta ao autor, Hopwood (2002), Luft e Shields (2002), Lukka e Mouritsen (2002) e Ittner e Lacker (2002) – os autores que provocaram a ira de Zimmermann (Frezatti, et. al, 2009) – publicaram em outros meios de comunicação científico pontos de concordância e discordância sobre os comentários proferidos por Zimmerman (2001).

Esse debate trouxe à tona críticas ao desenvolvimento das pesquisas em contabilidade gerencial e, como pano de fundo, a discussão da aceitação ou não do *mainstream* econômico norte-americano como paradigma da contabilidade. A pesquisa em contabilidade gerencial, em geral, tem dado atenção ao tema questionando a abordagem econômica como único tipo de pesquisa no campo (Kremer & Suave, 2012). Alguns autores defenderam novas formas epistemológicas, como a Interpretativista e a Teoria Crítica (Lukka, 2010; Lourenço & Suerbronn, 2016). Outros autores advogaram a favor de uma visão multiparadigmática (Burrel

& Morgan, 1979; Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2009; Lukka, 2010; Frezatti, Aguiar, Wanderley & Malegueño, 2015; Wijaya, Ludigdo, Baridwan & Prihatiningtias, 2015).

Em 2010, a revista *Management Accounting Research (MAR)* publicou uma sessão especial denominada *paradigms in accounting research*. Essa edição foi uma reflexão crítica sobre os aspectos paradigmáticos das pesquisas em contabilidade, após as sucessivas publicações tratando do *mainstream* geradas pelo artigo de Zimmermann (2001).

Lukka (2010) foi um dos autores com artigo publicado nessa edição especial. Para ele, os embates na comunidade científica ao redor de paradigmas de pesquisa não é algo recente. Na década de 1970, pesquisadores debatiam intelectualmente sobre a existência de paradigmas em contabilidade e, se, esta é uma disciplina multiparadigmática. Em 1980, essa natureza multiparadigmática voltou à discussão com pesquisadores como Tomkins e Groves (1983) e Chua (1986), a partir da taxonomia proposta por Burrell e Morgan (1979).

No Brasil, o trabalho de Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) trouxe à luz da academia brasileira a discussão e conflito gerado em âmbito internacional por Ittner e Lacker (2001, 2002), Zimmermann (2001), Hopwood (2002), Lukka e Mouritsen (2002), Luft e Shields (2002), entre outros. Também, Silva, Albuquerque e Gome (2009) publicaram uma pesquisa com o objetivo de discutir a controvérsia do paradigma econômico, proposto por Zimmerman (2001), na pesquisa empírica em contabilidade gerencial, como um fator de risco ao desenvolvimento científico da área.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O debate da área contábil em torno da aceitação ou não da escola econômica norte-americana como paradigma de pesquisa, trouxe à tona críticas ao desenvolvimento das pesquisas em contabilidade gerencial. E nesse contexto, percebe-se a existência de duas escolas divergentes: a escola econômica, que tem defendido a aceitação do monoparadigma na pesquisa; e, em contraposição, a escola alternativa, que argumenta a favor de uma visão multiparadigmática. Contudo, nesse contexto de extensa discussão paradigmática, faz-se necessária a seguinte reflexão: existe paradigma em contabilidade gerencial?

Ao introduzir o conceito de paradigma para a discussão da área contábil faz-se necessário resgatar o trabalho de Kuhn (2013), pesquisador que cunhou o termo na ciência e que explica como esta se desenvolve a partir de revoluções paradigmáticas. Kuhn (2013) utilizou, em seu

livro intitulado “A estrutura das revoluções científicas”, os termos paradigma, ciência normal, anomalias, crises e revolução científica. E ainda estabeleceu a existência de dois períodos científicos: o período pré-paradigmático e o período paradigmático. Ao tratar de paradigma, o autor definiu como “um conjunto de ilustrações recorrentes e quase padronizadas de diferentes teorias nas suas aplicações conceituais, instrumentais e na observação” (Kuhn, 2013, pg. 115).

Malmi (2010) e Merchant (2010) destacaram paradigmas como úteis para qualquer comunidade científica. Sendo, um conjunto de pressupostos, conceitos, valores e práticas que constituem a forma de ver a realidade; os paradigmas promovem foco, sinergia de esforços e auxiliam a comunidade científica a acumular conhecimento sobre aspectos específicos. Portanto, constituem, assim, o que Kuhn (2013) chamou de ciência normal: “A ciência normal, atividade que consiste em solucionar quebra-cabeças, é um empreendimento altamente cumulativo, extremamente bem-sucedido no que toca ao seu objetivo: a ampliação contínua do alcance e da precisão do conhecimento científico” (Kuhn, 2013, pg. 127).

Todavia, os pesquisadores da área contábil teceram críticas ao modelo de pesquisa proposto pela ciência normal e, conseqüentemente, ao modelo de pesquisa paradigmático. Para Lukka (2010), o conceito de ciência normal pressupõe uma falta de debate sobre o paradigma vigente. Malmi (2010) afirmou que, quando não há críticas e sim aceitação de pressupostos, há a possibilidade de ingresso em um mundo místico, de crenças e de religião, o que, para o autor, parece ser o que acontece com o paradigma. Lukka (2010) ainda afirmou que, na ciência normal, os pesquisadores não têm consciência de suas escolhas epistemológicas e metodológicas, já que aprendem a seguir os passos de seus professores; e utilizam as teorias e metodologias familiares ao campo científico em que estão inseridos. Isso ocorre porque as características da ciência normal são legitimadas pelo sucesso e prestígio que fornecem aos pesquisadores que seguem esse modelo, e, portanto, o paradigma não é questionado.

Assim, diversos autores protestaram que o paradigma dominante limita o desenvolvimento das pesquisas em contabilidade gerencial (Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2009; Lukka, 2010, Malmi, 2010; Merchant, 2010). E que, outras abordagens, e também uma visão multiparadigmática, poderiam auxiliar o desenvolvimento científico da área (Norreklit, Norreklit & Israelson, 2006; Kakkuri-Knuuttila, Lukka & Kuorikoski, 2008; Davila & Oyon, 2008; Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2009; Lukka, 2010; Modell, 2010; Wijaya, Ludigdo, Baridwan & Prihatiningtias, 2015). Para Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) o monoparadigma é altamente limitador e nocivo ao crescimento da área, além de trazer consequências políticas e de poder ao campo científico.

Contudo, não se deve negligenciar que o modelo de desenvolvimento científico paradigmático, preconizado por Tomas Kuhn (2013), é fruto de um trabalho histórico. Este foi desenvolvido na física, primordialmente; no entanto, observado em outras ciências da natureza, como a biologia e a química. Portanto, deve-se edificar a visão de que o autor não advogou em prol de um modelo ideal de desenvolvimento científico. Mas apresenta-o da maneira como este de fato sucede-se, fundamentado em seu trabalho histórico desenvolvido no estudo das ciências naturais. Nesse sentido, acrescenta-se outro questionamento: existe paradigma nas ciências sociais? Este modelo paradigmático, apresentado por Tomas Kuhn, pode ser verificado nas diversas ciências sociais?

Dito isso, salienta-se que o posicionamento de diversos pesquisadores em contabilidade gerencial é da existência de paradigma no campo científico. Mas, para eles, o modelo de ciência normal, proposto por Kuhn (2013), não deve ser adotado; posto que defendem a existência de múltiplos paradigmas, propiciando uma pluralidade nas pesquisas do campo. Contudo, poder-se-ia dizer que essa discussão é uma questão semântica. Mas não o é. Esses autores deixaram claro em seus discursos a crítica direcionada à ciência normal e o posicionamento a favor de multiparadigmas. Nesse sentido, recorreram ao conceito de paradigma de forma incorreta.

Ao tratar do modelo de desenvolvimento científico de Kuhn (2013) é preciso ter em mente, que este apenas acontece em ciências amadurecidas, uma vez que, “a aquisição de um paradigma é um sinal de maturidade no desenvolvimento de qualquer campo científico” (Kuhn, 2013, pg. 73). Kuhn (2013) asseverou que os campos científicos, em sua fase inicial, não possuem paradigmas e o que se vê é um número de escolas e sub-escolas, com variantes teóricas, em competição e enfatizando um conjunto de fenômenos observados, os quais, suas teorias podem explicar melhor.

Em adição, Kuhn (2013) alegou que, em épocas diferentes, todas as escolas fazem contribuições ao corpo de conceitos, fenômenos e técnicas que se tornarão o primeiro paradigma aceito na área científica. Com base nessa descrição de paradigma, é importante analisar se a contabilidade gerencial possui um paradigma, considerando os conceitos de Kuhn (2013), ou se ainda está em uma fase pré-paradigmática, com discussões e competições de diversas correntes teóricas, sem ainda possuir um conjunto de conceitos, fenômenos e técnicas, aceitos e validados por um conjunto de diferentes teorias quase padronizadas.

Portanto, essa pesquisa utiliza-se do pano de fundo apresentado para discutir a estrutura científica presente em contabilidade gerencial no Brasil. E assume, de acordo com o conceito paradigmático *kuhniano*, que a contabilidade gerencial está em um período pré-paradigmático.

Dessa forma, a questão de pesquisa que norteia o presente estudo pode ser descrita da seguinte forma: **Quais são as características paradigmáticas do desenvolvimento da produção científica em contabilidade gerencial no Brasil?**

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Os objetivos da pesquisa são decorrentes da questão norteadora e fundamentais para o desenvolvimento do estudo. Sampieri, Collado e Lucio (2006) afirmam que os objetivos são a orientação da investigação e, portanto, permitem ao pesquisador direcionar seus esforços afim de alcançar o resultado que se espera atingir e responder satisfatoriamente a questão de pesquisa (Lakatos & Marconi, 2003).

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral dessa pesquisa consiste em analisar as características paradigmáticas do desenvolvimento da produção científica em contabilidade gerencial no Brasil.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir ao objetivo geral, destacam-se os objetivos específicos da pesquisa:

- 1) Apresentar a discussão paradigmática existente na academia, em âmbito internacional.
- 2) Investigar a estrutura (pré) paradigmática das pesquisas brasileiras em contabilidade gerencial no biênio 2016-2017.
- 3) Examinar as características das pesquisas brasileiras das escolas do período pré-paradigmático em contabilidade gerencial no biênio 2016-2017.

1.3 JUSTIFICATIVA

Com o objetivo de manter o rigor metodológico da pesquisa e, com isso, justificar a razão desse estudo, seus benefícios práticos e sociais, e suas contribuições ao conhecimento científico (Sampieri, Collado & Lucio, 2006); a presente investigação elenca algumas contribuições teóricas e práticas para o campo de pesquisa em contabilidade.

Primeiramente, estudos que utilizam outras abordagens epistemológicas, fora do *mainstream* das pesquisas em contabilidade, são importantes para o desenvolvimento da academia contábil (Lukka, 2010; Lourenço & Suerbronn, 2016). Assim, o trabalho contribui com as pesquisas da área contábil, ao utilizar uma abordagem interpretativista na análise do desenvolvimento do campo científico.

Em segundo lugar, manter o debate sobre paradigma é importante para a comunidade científica, uma vez que traz à tona aspectos, normalmente, ocultos da pesquisa, embora, sejam de fundamental importância ao desenvolvimento da ciência (Lukka, 2010). Assim, a pesquisa contribui com o cenário científico, em especial a academia brasileira, ao selecionar uma extensão de pesquisas e analisá-las por meio de seus aspectos paradigmáticos – preconizados por Tomas Kuhn – visando determinar a estrutura (pré) paradigmática da produção científica no Brasil.

Em adicional, a pesquisa contribui ao analisar as publicações em contabilidade gerencial no Brasil de forma qualitativa. E com base na discussão paradigmática presente no cenário internacional, visa analisar as características destes estudos, fundado no modelo adaptado de Martins e Theóphilo (2009) e Costa (2016), e caracterizar a estrutura paradigmática vigente no país.

Em especial, essa pesquisa contribui com a área de conhecimento contábil ao discutir a existência de paradigma na ciência contábil e se o modelo de Tomas Kuhn é o mais adequado para preconizar o desenvolvimento científico das ciências sociais. Essa discussão já existe em outras ciências mais consolidadas como a psicologia e a sociologia (Assis, 1993; Caniato, 2005).

E por fim, a pesquisa contribui com o desenvolvimento científico, pois se dedica a análise e reflexão crítica da produção científica gerada em contabilidade gerencial (Frezatti *et. al.*, 2009).

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa científica para tornar-se viável e possível de se operacionalizar deve ser bem delimitada. Dessa forma, com a finalidade de possibilitar uma coleta de dados mais eficaz e, assim, responder satisfatoriamente à questão de pesquisa, destacam-se as seguintes delimitações dessa pesquisa:

- (1) Quanto aos documentos utilizados para análise:** Para essa pesquisa foram selecionados os artigos publicados na área de contabilidade gerencial, no Brasil, nos periódicos classificados no programa Qualis da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) A1 e A2 – essa classificação refere-se à avaliação disponibilizada do período de 2013/2016. A distinção se deu pela qualidade dos estratos A1 e A2, indicando que os artigos publicados nesses periódicos representam adequadamente a produção científica atual e possuem maior qualidade e relevância na academia.
- (2) Quanto aos periódicos selecionados para análise:** Para a presente pesquisa, optou-se pela seleção dos periódicos que contém a palavra “contabilidade” ou “contábil” em seu nome, identificando-os como da área contábil. Ainda, selecionou-se os periódicos classificados no programa Qualis CAPES A1 e A2 – período de 2013/2016. Destacando-se seis revistas: “Revista Contabilidade & Finanças”, “Revista Universo Contábil”, “Revista Contemporânea de Contabilidade”, “Revista Contabilidade Vista e Revista”, “Revista de Contabilidade e Organizações” e “Revista ASAA – *Advances in Scientific and Applied Accounting*”.
- (3) Quanto ao período e espaço geográfico analisado:** O período estabelecido para análise nesta pesquisa foi o biênio 2016-2017. Essa amplitude cronológica foi definida para que se pudesse analisar as produções científicas de forma qualitativa e em um espaço de tempo capaz de delinear a estrutura paradigmática das pesquisas em contabilidade gerencial no Brasil. Ainda, salienta-se que a abordagem Interpretativista empregada nessa dissertação visa analisar um contexto específico de forma profunda e detalhada sem pretensões à generalização, posto que o contexto do desenvolvimento da produção científica é dinâmico. Dessa maneira, a amplitude cronológica atende aos pressupostos Interpretativistas.
- (4) Quanto à caracterização da estrutura paradigmática:** Para descrever a estrutura do campo científico, em contabilidade gerencial, no Brasil, foi selecionado e adaptado o

modelo proposto por Martins e Theóphilo (2009) e Costa (2016). Esse modelo classifica os artigos científicos de acordo com os seguintes critérios: (1) polo epistemológico, (2) polo teórico, (3) polo metodológico, (4) polo técnico e, (5) polo de avaliação qualitativa e quantitativa. O polo de formatação e edição será desconsiderado nessa pesquisa pois os elementos de formatação e edição de trabalhos científicos não estão relacionados às regras da estrutura paradigmática da pesquisa contábil.

1.5 ESTRUTURAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa está estruturada em cinco capítulos com o objetivo de organizar a apresentação do relatório da pesquisa desenvolvido para obtenção do grau de mestre. Sendo assim, a primeira seção denomina-se “Introdução” e apresenta a contextualização do problema de pesquisa, a questão de pesquisa, o objetivo geral e os específicos, a justificativa, a delimitação da pesquisa e a estrutura da pesquisa.

Em seguida, apresenta-se o marco teórico, que guiará a análise dos resultados, dividido em quatro seções: no primeiro retrata-se a “Visão *Kuhniana* da Ciência”. O segundo tópico abordará os conceitos centrais paradigmáticos do modelo de Tomas Kuhn e intitula-se “período paradigmático”. A próxima seção versará sobre o período pré-paradigmático. E por fim, apresentam-se as escolas pré-paradigmáticas da contabilidade gerencial, subdividido em escola econômica e escola alternativa.

O capítulo 3 aponta os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa com os tópicos: caracterização da pesquisa, constructos da pesquisa, população e amostra, a estratégia de pesquisa utilizada, os instrumentos e procedimentos de coleta de dados e, por fim, os procedimentos de análise dos dados.

No quarto capítulo apresentam-se os achados da pesquisa, descrevendo e interpretando a questão de pesquisa, à luz do referencial teórico. Demonstram-se nessa seção a discussão paradigmática presente na academia em âmbito internacional, a estrutura paradigmática das pesquisas em contabilidade gerencial no Brasil, pela perspectiva de Tomas Kuhn, e as características das escolas pré-paradigmáticas.

Por fim, o capítulo 5 intitulado “Considerações finais” objetiva responder à questão de pesquisa e associar os elementos conclusivos da pesquisa, detalhar as limitações e recomendar sugestões futuras de pesquisa.

2. DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE GERENCIAL PELA PERSPECTIVA PARADIGMÁTICA KUHNIANA

Este capítulo apresentará os conceitos paradigmáticos *kuhniano* que visam embasar a análise dos achados da investigação no que tange à estrutura (pré) paradigmática vigente nas pesquisas em contabilidade gerencial. Assim, a primeira seção discorrerá sobre a visão de ciência de Tomas Kuhn. A segunda seção versará sobre os conceitos e período paradigmático da ciência. Logo a seguir, expõem-se as características do período pré-paradigmático. E por fim, trata-se das escolas científicas do período pré-paradigmático.

2.1 VISÃO KUHNIANA DA CIÊNCIA

Na metade do século XX, Tomas Kuhn expõe a ciência por uma nova perspectiva, contrapondo a ideia de acumulação de conhecimento defendida pelos estudiosos da ciência de sua época. Nesse período, as duas principais correntes da ciência eram o positivismo lógico e a falsificação de Popper. No positivismo lógico, o progresso científico se dava pela confirmação empírica de preposições, ou seja, pela verificabilidade. Já Popper, introduziu a ideia de falseabilidade ao afirmar que o progresso científico consiste, não na acumulação de conhecimento, mas na refutação de teorias e sua substituição por teorias melhores. Nesse contexto, Kuhn (2013, p. 65) declara:

Uma nova teoria repercute inevitavelmente sobre muitos trabalhos científicos já concluídos com sucesso. É por isso que uma nova teoria, por mais particular que seja seu âmbito de aplicação, nunca ou quase nunca é um mero incremento (acumulação) ao que já é conhecido.

O positivismo lógico se constitui por um conjunto de ideias que defendem que o teste crucial de uma teoria ocorre pela sua verificabilidade. Para esses pesquisadores, conhecidos por frequentarem o círculo de Viena, a preposição só teria validade se verificada por indução lógica. A principal crítica aos positivistas lógicos proferida, tanto por Kuhn quanto por Popper, está relacionada à definição de verificabilidade. De acordo com essa concepção, se ao examinar um número X de cisnes e descobrir que todos são brancos, pode-se afirmar que todos os cisnes que

existem são brancos, mesmo sem averiguar todo o universo de cisnes (Lima, Gerigk & Ribeiro, 2016).

Assim como Tomas Kuhn, Popper também foi contrário à ideia dos positivistas lógicos. A falseabilidade de Popper é responsável por demarcar os limites da ciência e da metafísica. Para ele, toda proposição que possa ser refutada por experiência empírica observável é científica; caso contrário é metafísica. Nesse modelo, as teorias ficam mais instáveis, embora, mais confiáveis. Assim, o progresso é atestado pela substituição de teorias, assegurada por testes que visam refutá-la (Lima, Gerigk & Ribeiro, 2016).

Kuhn (2013, p. 244) expõe que o papel atribuído por Popper assemelha-se ao seu conceito de anomalia, uma vez que, identificada uma convergência entre um fenômeno e o paradigma estabelecido, abre-se caminho para uma nova teoria. Contudo, Kuhn profere sua crítica a falsificação de Popper:

se todo e qualquer fracasso na tentativa de adaptar teoria e os dados fosse motivo para rejeição de teorias, todas as teorias deveriam ser sempre rejeitadas. Por outro lado, se somente um grave fracasso da tentativa de adequação justifica a rejeição de uma teoria, então os seguidores de Popper necessitam de algum critério de “improbabilidade” ou de “grau de falsificação”. Ao elaborar tal critério, é quase certo que encontrarão a mesma cadeia de dificuldades que perseguiu os advogados das diversas teorias de verificação probabilística.

Para Kuhn (2013) as teorias não são capazes de resolver todos os problemas com os quais se defrontam; e, quando encontram soluções para os problemas científicos, nem sempre são perfeitas e permanentes. Ao contrário, é justamente a inadequação e imperfeição da teoria que leva a articulação do paradigma durante todo o período de ciência normal.

Tomas Kuhn foi um físico e historiador da ciência. E, em sua obra, “A estrutura das revoluções científicas”, visou analisar o desenvolvimento científico, utilizando como exemplo as ciências físicas. No modelo de desenvolvimento científico *kuhniano*, o autor baseou-se no conceito de paradigma, que o próprio cunhou no âmbito acadêmico. Nessa concepção, a mudança de paradigma, causada pela revolução científica, é o padrão usual de desenvolvimento de uma ciência amadurecida. Contudo, observa-se que esse padrão não ocorre em outros períodos da ciência, como no período pré-paradigmático e durante as crises paradigmáticas (Kuhn, 2013).

Embora o desenvolvimento científico advenha pelas quebras de paradigmas, durante cada período da ciência, ocorrem progressos ou acumulação de conhecimento. O progresso científico acontece mais visivelmente durante o período de ciência normal, posto que os cientistas trabalham a partir de um único paradigma ou em conjunto de paradigmas estreitamente

relacionados; e, dessa forma, o resultado de seu trabalho bem-sucedido leva à evolução da ciência. Durante o período pré-paradigmático torna-se muito difícil encontrar provas de progresso na disciplina, isso porque há uma multiplicidade de escolas em competição; contudo, pode-se encontrar acumulação de conhecimento no interior de cada escola pré-paradigmática. E, no decorrer dos períodos revolucionários, retornam-se as dúvidas sobre a evolução na disciplina científica, similar ao período pré-paradigmático, no qual a inquietação está relacionada à ascensão de um ou outro paradigma. Em suma, o progresso parece óbvio e assegurado somente durante aqueles períodos em que predomina a ciência normal. Isso visto que na ausência de escolas competidoras, que questionem as bases científicas, torna-se mais fácil perceber a acumulação de conhecimento (Kuhn, 2013).

Assim, Kuhn (2013) sugere que o progresso acontece em todas as fases da ciência. Porém, ocorre de forma distinta nas disciplinas científicas. Desse ponto de vista, o contraste entre os cientistas ligados às ciências da natureza e muitos cientistas sociais é instrutivo. Os cientistas da natureza tendem a não defender suas escolhas do objeto de pesquisa em termos de importância social, o produto de sua ciência é destinado para o meio acadêmico e legitimado pelo paradigma dominante. Os cientistas sociais tendem a dar importância à solução de problemas de pesquisa encontrados na sociedade. Desse modo, a ciência social tem um progresso mais lento, uma vez que se preocupa com problemas práticos, não necessariamente relacionados a um paradigma. Kuhn (2013) afirma que quanto mais isolada uma disciplina for de seu contexto social maior será seu progresso.

Mendonça (2003) assevera que para Tomas Kuhn trata-se de duas formas distintas de evolução científica: o progresso cumulativo, que ocorre durante os períodos de ciência normal e o progresso não cumulativo, altamente relacionado ao desenvolvimento de um empreendimento científico, em que ocorre por ocasião das revoluções científicas.

O desenvolvimento científico acontece por meio das revoluções científicas, e esse processo está embebido em questões de crenças, valores e poder. Dessa forma, o pesquisador, ao explorar novos problemas de pesquisa, dando um novo olhar à ciência, não se aproxima da verdade, uma vez que esta está envolta nos valores de cada paradigma, que são alterados em cada processo revolucionário:

Talvez tenhamos que abandonar a noção, explícita ou implícita, segundo a qual as mudanças de paradigma levam os cientistas e os que com eles aprendem a uma proximidade sempre maior da verdade. O processo de desenvolvimento descrito neste ensaio é um processo de evolução *a partir* de um início primitivo – processo cujos estágios sucessivos caracterizam-se por uma compreensão sempre mais refinada e detalhada da natureza. Mas nada do que foi ou será dito transforma-o num processo de evolução *em direção* a algo. Estamos muito

acostumados a ver a ciência como um empreendimento que se aproxima cada vez mais de um objetivo estabelecido de antemão pela natureza. (Kuhn, 2013, p. 274).

Nesse sentido, conforme comentado por Lukka (2010), uma das principais contribuições do modelo *kuhniano* está relacionada à análise dos aspectos sociais no desenvolvimento científico. A mudança de paradigma, essencialmente, é uma conversa entre surdos; e, a existência de um paradigma e a sua dominação sobre os demais, está estreitamente relacionada ao poder da comunidade científica. Kuhn (2013, p. 270-271) coloca que “a sobrevivência e o crescimento da ciência verifica-se pela fragilidade do controle que a humanidade possui sobre o empreendimento científico” .

Assim, dado o caráter incompleto do contato lógico dos debates entre paradigma – visto que os paradigmas competidores darão importância a um conjunto específico e diferente de problemas – este envolve questões de valor. A definição de quais problemas são mais significativos para um campo de pesquisa só pode ser efetuada em termos de critérios totalmente exteriores à ciência, e é esse recurso a critérios externos que –mais obviamente que qualquer outra coisa – torna revolucionários os debates entre paradigmas (Kuhn, 2013, p.199).

O modelo paradigmático *kuhniano* foi muito criticado por cientistas e historiadores. Um dos primeiros problemas propostos é alusivo a polissemia (Mastermann, 1979) e equivocidade (Shapere, 1984) do termo paradigma (Mendonça, 2012). O termo ciência normal também não passou despercebido, Popper (1979) e Feyerabend (1979) afirmaram ver como um grande perigo a atividade denominada de ciência normal por Kuhn, em especial pela dominação de um paradigma e sua consequente especialização científica. Nesse sentido, Lukka e Mouritsen (2002) também compartilham a mesma preocupação, ao afirmarem que ao limitar as questões investigadas a ciência normal restringe problemas importantes para a contabilidade gerencial.

Mendonça (2012) assevera que Kuhn rebate a maioria das críticas ao argumentar que seu trabalho é histórico e, portanto, descritivo. Dessa forma, traça como o mundo acontece, ao invés de como ele deveria ser. Porém, Mendonça (2012) aduz que a própria obra de Kuhn deixa claro não haver distinção entre esses níveis. E afirma, ainda, que a concepção de ciência normal leva o processo científico a perder uma de suas principais características: a atitude crítica.

Contudo, o maior descontentamento esteve presente em relação às revoluções científicas. Kuhn (2013), chamou atenção dos aspectos sociais que imperam sobre uma mudança de paradigma; sendo a sua escolha, entre paradigmas rivais, pautada em outros elementos,

chamado pelos críticos de irracionais. Segundo, Mendonça (2012), para esses críticos, Kuhn tentou defender que a irracionalidade impera na ciência.

Nesse contexto, a incomensurabilidade foi um termo muito controverso. A afirmação de Kuhn (2013) de que a escolha de um paradigma em detrimento de outro vai além de critérios estritamente lógicos, foi mal vista por alguns pesquisadores (Mendonça, 2012). A incomensurabilidade afirma que não há comunicação entre paradigmas. Nesse sentido, os fatos não podem avaliar as disputas científicas, dado que são moldados pelo paradigma vigente. A rigor, não existe fato puro, este está carregado de teoria. Davidson (1974) também procurou derrubar essa concepção de Kuhn; para ele, não existe o mundo e separadamente diferentes teorias que o descrevem. Após algumas críticas, Kuhn escreveu que, além dos critérios pessoais, existem também critérios epistemológicos na escolha entre teorias, defendendo assim a objetividade e racionalidade da ciência (Mendonça, 2012).

Apesar de diversas críticas apresentadas ao trabalho de Kuhn, Rorty (1994) manifestou uma honra ao jeito novo e promissor e a forma de pensar as relações entre a ciência e os demais domínios expostos por Tomas Kuhn. Em suma, o autor introduz a noção de desenvolvimento científico a partir de quebra de paradigmas: as denominadas revoluções científicas. Para explorar essa ideia, baseia-se nos conceitos de paradigma de pesquisa, ciência normal, anomalias, crises e revoluções científicas. Ainda, o autor distingue dois períodos da ciência: o pré-paradigmático, que se assemelha muito pouco a ciência; e o paradigmático, presente em ciências maduras (Kuhn, 2013). Neste trabalho faz-se necessário compreender as diferenças – e aprender a situar uma disciplina – entre os dois períodos científicos, para melhor contextualização do modelo *kuhniano*. Dessa forma, a próxima seção discutirá os conceitos relacionados ao período paradigmático e, logo em seguida, apresenta-se o período pré-paradigmático.

2.2 PERÍODO PARADIGMÁTICO

Segundo Kuhn (2013, p.72) paradigma pode ser definido como realizações científicas que partilham duas características: capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários, afastando-os das demais atividades científicas; e, realizações, suficientemente, abertas que permitam que toda espécie de problemas possa ser resolvida pelo grupo definido de praticantes da ciência. Deste modo, com essas características, pode-se afirmar que o paradigma constitui

práticas científicas que incluem, ao mesmo tempo, lei, teoria, aplicação e instrumentação, proporcionando um modelo do qual surge a tradição da pesquisa científica.

Na atividade paradigmática “tanto a acumulação de fatos como a articulação da teoria tornam-se atividades altamente orientadas” (Kuhn, 2013, p.81); o que significa dizer que os investigadores não precisam justificar cada conceito utilizado em suas pesquisas, visto que o paradigma fornece um corpo substancial de conhecimento legitimado pela academia. Destarte, as pesquisas tornam-se mais breves e dirigidas para a classe científica que partilha o mesmo paradigma. Nessa concepção, o paradigma informa aos pesquisadores quais as maneiras pelas quais as entidades se comportam e quais as relações existentes; essas informações fornecem um mapa cujos detalhes são elucidados pela pesquisa científica amadurecida. Dado que a natureza é complexa e variada para ser explorada ao acaso, esse mapa é essencial para o desenvolvimento contínuo da ciência. Deste modo, por meio das teorias que encarnam, os paradigmas demonstram ser constitutivos da atividade científica (Kuhn, 2013, p. 198).

A pesquisa considerada eficaz raramente acontece antes que a comunidade científica acredite ter adquirido uma base conceitual consolidada sobre o objeto de pesquisa do campo científico, as interações entre as entidades presentes no campo e as técnicas de pesquisa que podem ser utilizadas para responder às questões do campo. Nas ciências maduras, essas matérias estão fortemente enraizadas e, portanto, são consideradas verdades absolutas; são aspectos conceituais que não precisam ser discutidos ou citados nas pesquisas, posto que são pressupostos aceitos por toda a academia. Nesse contexto, pode-se afirmar que a adoção de um paradigma de pesquisa constitui um indicativo de maturidade no desenvolvimento de qualquer campo científico.

De acordo com Kuhn (2013, p.72) “o paradigma dá gênese à ciência normal” . Ao apresentar essa assertiva, Kuhn (2013) explica que, em uma relação circular, ao criar a ciência normal, o paradigma é articulado por esta, que amplia o conhecimento daqueles fatos que o paradigma apresenta como relevantes. A ciência normal é baseada no pressuposto de que a comunidade científica sabe como é o mundo. Por isso, grande parte do sucesso da ciência normal está na disposição da comunidade em defender esses pressupostos. Em relação à ciência normal, Kuhn (2013, p. 89) discorre que:

A ciência normal não tem como objetivo trazer à tona novas espécies de fenômenos; na verdade, aqueles que não se ajustam aos limites do paradigma frequentemente nem são vistos. Os cientistas também não estão procurando inventar novas teorias. Em vez disso, a pesquisa científica normal está dirigida para a articulação daqueles fenômenos e teorias já fornecidos pelo paradigma.

Mas além das teorias, as regras vigentes no paradigma também limitam quanto aos instrumentos de pesquisa, quais devem ser utilizados e a forma de serem aplicados. Kuhn (2013) define regras como elementos isoláveis, implícitos ou explícitos, presentes em relatórios de pesquisa. Ao considerar a utilização do termo regra de forma mais ampla, como “ponto de vista estabelecido” ou “concepção prévia”, tem-se a forma como a ciência normal trabalha. Nesse sentido, o autor declara:

Embora obviamente existem regras às quais todos os praticantes de uma especialidade científica aderem em um determinado momento, essas regras não podem por si mesmas especificar tudo aquilo que a prática desses especialistas tem em comum. A ciência normal é uma atividade altamente determinada, mas não precisa ser inteiramente determinada por regras. As regras, segundo minha sugestão, derivam de paradigmas, mas os paradigmas podem dirigir a pesquisa mesmo na ausência de regras (Kuhn, 2013, p. 112-113).

Assim, a falta de uma interpretação padronizada, ou de uma redução a regras que sejam unânimes, não impede que um paradigma oriente a pesquisa. A ciência normal pode ser parcialmente determinada por meio da inspeção direta dos paradigmas, esse processo é frequentemente auxiliado pela formulação de regras e suposições, mas não depende delas; na verdade, a existência de um paradigma nem mesmo precisa implicar a existência de qualquer conjunto completo de regras. Contudo, salienta-se que a ciência normal somente pode avançar sem um conjunto de regras enquanto a elite acadêmica aceitar, sem questionar, as soluções de problemas já obtidas (Kuhn, 2013).

Alguns pesquisadores, contudo, criticaram a forma pela qual a ciência normal trabalha (Popper, 1979; Feyerabend, 1979; Lukka e Mouritsen, 2002). Nesse sentido, a própria obra de Kuhn (2013) expõe que o paradigma restringe a visão do cientista ao tentar encaixar a natureza dentro de seus próprios limites. E explica que essa restrição nasce da confiança no paradigma e é essencial para o desenvolvimento da ciência. Esse argumento é justificado pelo fato da ciência normal concentrar sua atenção em uma faixa de problemas de forma tão profunda e detalhada que de outro modo seria impossível a acumulação do conhecimento com tanta eficácia. E, quando o paradigma deixa de responder as questões de pesquisa satisfatoriamente, a ciência normal tem um mecanismo que automaticamente relaxa a rigidez pela qual limitam as pesquisas. Surgem a partir desse contexto, as anomalias.

As anomalias são violações das expectativas paradigmáticas que desorientam a ciência normal: essa não se propõe a descobrir novos fatos ou teorias – quando é bem-sucedida, não os encontra – porém, quando fenômenos novos e insuspeitados são descobertos causam fissuras

na atividade científica. Quando do reconhecimento da anomalia, parte-se para o ajustamento da teoria do paradigma para que tal fenômeno, anômalo, torne-se normal, nesse paradigma. A anomalia apenas aparece contra o pano de fundo do paradigma, pois constitui um fenômeno não reconhecido pela ciência normal. A descoberta dessa anomalia envolve assimilação conceitual ampla, embora não necessariamente prolongada. Após incorporadas, as anomalias alteram o campo científico e o paradigma dominante. O empreendimento nunca mais será o mesmo: as anomalias levarão os membros do campo científico, após um determinado tempo, a começarem investigações extraordinárias, que conduzem a um conjunto de novos compromissos para a ciência. Quando esse fato ocorrer, surgirão as revoluções científicas (Kuhn, 2013).

Contudo, antes das revoluções científicas, as anomalias – ao perturbar a atividade normal e levar a um fracasso desta para a resolução de problemas considerados importantes para a academia – levam a comunidade científica a um período de crise. As crises geram o surgimento e proliferação de teorias, similar ao período pré-paradigmático, e, geralmente, são precedidas por um período de insegurança profissional, pois exigem a destruição em larga escala de paradigmas e grandes alterações nos problemas e técnicas da ciência normal.

As crises ao provocarem uma proliferação de versões do paradigma enfraquecem as regras do campo científico, de tal modo que acabam permitindo o surgimento de um novo paradigma. Contudo, esse processo não é compreensível facilmente:

Cientistas não rejeitam paradigmas simplesmente porque se defrontam com anomalias. Nenhum processo descoberto até agora pelo estudo histórico do desenvolvimento científico assemelha-se ao estereótipo metodológico da falsificação por meio da comparação direta com a natureza. Essa observação não significa que os cientistas não rejeitem teorias científicas ou que a experiência e a experimentação não sejam essenciais ao processo de rejeição, mas que – e este será um ponto central – o juízo que leva os cientistas a rejeitarem uma teoria previamente aceita baseia-se sempre em algo mais do que essa comparação com o mundo. Decidir rejeitar um paradigma é sempre decidir simultaneamente aceitar outro e o juízo que conduz a essa decisão envolve a comparação de ambos os paradigmas com a natureza, bem como sua comparação mútua (Kuhn, 2013, p. 160).

Todas as crises iniciam-se com o obscurecimento do paradigma e o consequente relaxamento das regras que orientam a pesquisa normal. A esse respeito, a pesquisa dos períodos de crise assemelha-se muito à pesquisa pré-paradigmática, com a diferença de que no primeiro caso o ponto de divergência é menor e menos claramente definido. Contudo, conforme descrito por Kuhn (2013, p.169):

A transição de um paradigma em crise para um novo, do qual pode surgir uma nova tradição da ciência normal, está longe de ser um processo cumulativo obtido por meio de uma articulação do velho paradigma. É antes

uma reconstrução da área de estudos a partir de novos princípios, reconstrução que altera algumas das generalizações teóricas mais elementares do paradigma, bem como muitos de seus métodos e aplicações.

De fato, paradigmas não podem ser corrigidos pela ciência normal – já que esta, leva apenas ao reconhecimento de anomalias e crises. O fim de um paradigma de pesquisa para a ascensão de outro é, antes, um evento relativamente abrupto e não estruturado. À essa concepção, Kuhn (2013) denominou revoluções científicas.

Dessa maneira, Kuhn (2013) traçou um paralelo entre a política e a ciência com o objetivo de demonstrar algumas similaridades: sentimento crescente de que a estrutura vigente deixou de funcionar; e a escolha entre modos diferentes de vida comunitária. A primeira refere-se ao paradigma como sendo uma necessidade de modificar o sentido de conceitos estabelecidos e familiares, uma vez que, há um deslocamento da rede conceitual por meio da qual os cientistas veem o mundo. Já a última similaridade relaciona-se as divergências existentes entre o velho e o novo paradigma: os diferentes paradigmas apregoam diferentes concepções sobre o objeto de pesquisa. Dado esse pressuposto, Kuhn (2013, p. 191) afirma que “as diferenças entre paradigmas sucessivos são ao mesmo tempo necessárias e irreconciliáveis”, dado que, “a tradição científica normal que emerge de uma revolução científica não é apenas incompatível, mas muitas vezes verdadeiramente incomensurável com aquela que a precedeu”.

O teste do paradigma dominante consiste na competição entre dois paradigmas rivais que lutam pela adesão da comunidade científica. Contudo, essa competição não é o tipo de batalha que possa ser resolvido por meio de provas. Justamente por tratar-se de uma transição entre modos incompatíveis, a modificação entre paradigmas em competição não pode ser feita passo a passo, por meio de debates e consensos ou por imposição da lógica e de experiências neutras. Assim, Kuhn (2013, p. 249) questiona: “Como então são os cientistas levados a realizar essa transposição? Parte da resposta é que frequentemente não são levados a realiza-la de modo algum”.

Para que um paradigma triunfe ele precisa conquistar alguns adeptos iniciais, que o desenvolverão até que argumentos objetivos possam ser produzidos e multiplicados. Assim, outros pesquisadores, convencidos da riqueza da nova concepção, passarão a praticar a ciência normal a partir desse novo paradigma, até que restem apenas alguns opositores mais antigos na tradição científica (Kuhn, 2013). Dessa forma, Kuhn (2013) afirma que a mudança de paradigma é um processo que não pode ser forçado. Pois, há grande resistência, em especial, por parte daqueles pesquisadores que fizeram sucesso em sua carreira ao seguir a ciência

normal. Ainda, secundariamente, o autor descreve outro fator que pode levar cientistas à rejeitarem um paradigma antigo é o sentimento do que é apropriado ou estético, ou seja, a nova teoria parece, ao olhar de alguns membros do campo científico, mais simples, clara e adequada que a predecessora.

Mas o debate entre paradigmas não trata realmente da habilidade na resolução de quebra-cabeças, embora, seja expresso nesses termos. O que está em jogo são as maneiras alternativas de praticar a ciência. Kuhn (2013, p. 257-258) declara:

O homem que adota um novo paradigma nos estágios iniciais de seu desenvolvimento frequentemente adota-o desprezando a evidência fornecida pela resolução de problemas. Uma decisão desse tipo só pode ser feita com base na fé.

Assim, chega-se em um aspecto primordial da revolução científica *kuhniana*: fatores sociais. Kuhn (2013, p. 180) corrobora essa assertiva: “na escolha de um paradigma – como nas revoluções políticas – não existe critério superior ao consentimento da comunidade relevante”. Embora esse aspecto não tenha sido explorado na obra de Tomas Kuhn, o autor reconhece como questões a serem discutidas posteriormente: “Como alguns pesquisadores conseguem converter todos os membros de sua profissão a sua maneira de ver a ciência e o mundo? O que leva um grupo a abandonar uma tradição de pesquisa normal por outra?” (Kuhn, 2013, p. 241-242).

Em suma, o período paradigmático é caracterizado por pesquisas realizadas com um extremo rigor científico e altamente orientadas por um paradigma. Ainda, este período é especificado por um conjunto – denominado de tradição científica – composto por uma forma particular de ver a realidade, leis e teorias, aplicação e instrumentação. Por fim, deve ter a capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários e permitir que toda espécie de fenômenos, considerados relevantes para a academia, possa ser resolvido.

2.3 PERÍODO PRÉ-PARADIGMÁTICO

Kuhn (2013, p. 73) esclarece “a possibilidade de uma espécie de pesquisa científica sem paradigma”. Esse período da ciência, em que não há paradigmas, é conhecido como pré-

paradigmático. E caracteriza-se por um número de escolas e sub-escolas em competição, as quais apresentam variantes teóricas. Cada uma dessas escolas enfatiza, como observações paradigmáticas, um conjunto particular de fenômenos que suas teorias podem explicar melhor, os demais fenômenos ou observações permanecem como problemas especiais para investigações posteriores (Kuhn, 2013, p. 75).

Nesse período, com a ausência de um paradigma ou de algum candidato a paradigma, todos os problemas pertencentes a uma ciência têm a probabilidade de parecerem igualmente relevantes. Nessa concepção, tem-se uma objeção: quando um pesquisador visa coletar dados seu procedimento aproxima-se mais do acaso do que de uma atividade altamente orientada por um corpo conceitual formado. Além disso, na ausência de uma razão para realização da pesquisa, esta se dá por conveniência e de acordo com a disponibilidade de dados. Também, na fase pré-paradigmática, os pesquisadores, por não serem obrigados a assumirem um corpo prévio de conhecimento e crenças comuns a academia, sentem-se forçados a construir novamente seu campo de estudos desde os fundamentos (Kuhn, 2013).

Embora essa espécie de coleta de dados tenha sido essencial para a origem de muitas ciências significativas, apenas muito ocasionalmente fatos coletados com tão pouco rigor científico falam com suficiente clareza para permitir o surgimento de um primeiro paradigma. Apesar das características do período pré-paradigmático, é salutar destacar que a atividade científica não pode ser interpretada na ausência de pelo menos um corpo implícito de crenças metodológicas e teóricas interligadas que permita seleção, avaliação e crítica. Se esse corpo de crenças não está implícito na coleção de fatos, temos então, “meros fatos” (Kuhn, 2013).

Nesse contexto, o período pré-paradigmático caracteriza-se por aquele no qual os indivíduos praticam a ciência, mas os resultados de seu empreendimento não se acrescentam à ciência, tal como é conhecida. Ou seja, o resultado das investigações assemelha-se muito pouco à ciência. Nesse período, a ciência se desenvolve com a competição entre as escolas, até que apenas uma delas torne-se um paradigma. E, em épocas diferentes todas essas escolas fizeram contribuições relevantes ao conjunto de conceitos, fenômenos e técnicas as quais formaram o primeiro paradigma do campo científico. Complementarmente, Kuhn (2013, p. 191) discorre que:

A recepção de um novo paradigma requer com frequência uma redefinição da ciência correspondente. Alguns problemas antigos podem ser transferidos para outra ciência ou declarados absolutamente “não científicos”. Outros problemas anteriormente tidos como triviais ou não existentes podem converter-se, com um novo paradigma, nos arquétipos das realizações científicas importantes.

Apenas o desenvolvimento dessa fase leva a disciplina a tornar-se uma ciência, período no qual assume um paradigma. Para que esse processo ocorra, é essencial que a maior parte das divergências entre a comunidade científica desapareçam; e, isso acontece pela dominação de uma das escolas pré-paradigmáticas – a qual irá enfatizar apenas, com base em suas crenças e valores, uma parte dos problemas da disciplina. Essa escola assume a liderança em busca de tornar-se um paradigma ao obter sucesso na explicação dos fenômenos legitimados como importantes pela comunidade científica; embora essa escola seja incapaz de explicar todos os fenômenos conhecidos de uma ciência. Kuhn (2013, p. 80) corrobora ao afirmar que “para ser aceita como paradigma, uma teoria deve parecer melhor que suas competidoras, mas não precisa (e de fato isso nunca acontece) explicar todos os fatos com os quais pode ser confrontada”.

O período pré-paradigmático pode ser descrito como aquele no qual não há caracterização de um rigor científico. Nesse intervalo de tempo pré-científico, os dados são coletados ao acaso, visto que não há orientação de um corpo conceitual de conhecimento formado; as pesquisas são efetuadas por conveniência e disponibilidade dos dados; o campo de pesquisa é constituído desde os fundamentos; existe uma pulverização de problemas de pesquisa; os relatórios de pesquisa são direcionados para outros públicos, além do acadêmico; e, diversas escolas e sub-escolas estão em competição, cada qual com seu conjunto de fenômenos particulares.

2.4 ESCOLAS PRÉ-PARADIGMÁTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

O período pré-paradigmático é constituído pela disputa entre escolas com variantes teóricas e que enfatizam diferente extensão da atividade científica. Na contabilidade gerencial pode-se encontrar duas escolas que divergem quanto a sua concepção de ciência. A escola econômica, mais antiga e mais fortemente consolidada na disciplina científica, partilha a visão de um *mainstream* extremamente estreito de pesquisa na área. A escola alternativa nasceu em contraposição a escola econômica e caracteriza-se, como inferir-se-á a seguir, como multidisciplinar e diversificada, abordando uma extensa gama de possibilidades para a pesquisa.

2.4.1 Escola Econômica

No início dos anos 2000, o debate sobre paradigma e desenvolvimento das pesquisas em contabilidade gerencial retornou à agenda da comunidade científica contábil; provocado essencialmente pelos trabalhos de Ittner e Lacker (2001) e Zimmerman (2001) publicados em uma edição especial da revista JAE, destinada a artigos de revisão de literatura.

Inicialmente, Ittner e Lacker (2001) divulgaram na revista JAE uma investigação que aplicou o modelo de gestão baseada em valor para a análise crítica das pesquisas empíricas em contabilidade gerencial. Esse modelo, segundo os autores, permite agrupar os estudos mais esparsos em uma estrutura integrada. Por fim, concluíram que sua pesquisa demonstrou uma lacuna no que se refere à integração entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial.

Zimmerman (2001) foi convidado a escrever um artigo, na mesma edição da revista JAE, visando, primordialmente, comentar o trabalho publicado por Ittner e Lacker (2001). Partindo disso, o autor generaliza suas críticas às pesquisas em contabilidade gerencial; e, reafirma a frase dita por Ittner e Lacker (2001): “a literatura empírica de contabilidade gerencial tem falhado em produzir um corpo de conhecimento substancialmente cumulativo”. Ao proferir esse argumento, Zimmerman (2001) aponta diversas razões e, dessa forma, visa especificar as regras – elementos isoláveis, implícitos ou explícitos, presentes em relatórios de pesquisa; de forma mais ampla, pode ser definida como “ponto de vista estabelecido” em uma tradição científica (Kuhn, 2013) – aceitas na ciência contábil. Esse “ponto de vista estabelecido” ou *mainstream* instituído por Zimmerman (2001) é nomeado nesse trabalho de escola econômica.

As críticas presentes no estudo de Zimmerman (2001) iniciam-se com a análise do modelo de gestão baseada em valor. O autor aponta dois aspectos fundamentais relacionados a esse modelo que embasam suas críticas à pesquisa de Ittner e Lacker (2001): modelo normativo e direcionado à prática profissional. A gestão baseada em valor, segundo Zimmerman (2001), é normativa e sua literatura é apoiada em consultoria; portanto, não visa explicar ou prever os fenômenos contábeis, mas descrever aspectos da prática profissional. Além disso, os estudos revisados por Ittner e Lacker (2001) também são direcionados para a prática profissional; dado que os pesquisadores de contabilidade gerencial têm incentivo para problemas práticos ao invés do desenvolvimento e teste de teorias. Por fim, Zimmerman (2001) afirma que a pesquisa descritiva tem valor quando seu objetivo é o desenvolvimento e teste de teorias; declara, dessa

forma, que trabalhos descritivos fizeram parte de outras áreas da contabilidade, contudo, com o acúmulo de conhecimento, teorias foram desenvolvidas para explicar e prever fenômenos (Zimmerman, 2001).

Hopwood (2002) concorda com as críticas de Zimmerman (2001), e afirma que foram, inclusive, amistosas e delicadas. O pesquisador pontua aspectos como generalizações sem fundamentação, falta de menção às bases do modelo de gestão baseada em valor e a limitação da revisão de literatura, que considerou apenas estudos de nível organizacional e pesquisas do tipo arquivo ou *survey* como constituintes da amostra.

Em seguida, Zimmerman (2001) compara as referências utilizadas por Ittner e Lacker (2001) com as dos demais artigos publicados na mesma edição da JAE. Os fatores levantados pelo autor nessa discussão evidenciam as bases da regra do jogo, que ficaram conhecidas como monoparadigma econômico da contabilidade: uma alusão à tentativa dessa escola em tornar-se o único paradigma em contabilidade (Lukka, 2002; Ittner & Lacker, 2002; Lukka, 2010). Dessa maneira, o autor cita que o trabalho de Ittner e Lacker (2001) utiliza-se de poucas referências de revistas do *mainstream* norte-americano e poucas citações da literatura econômica e financeira. O que, segundo o autor, é consistente com a literatura de práticos, não voltada para o teste de teorias.

Com base nessas afirmações, Zimmerman (2001) dá razões para o fracasso apontado no desenvolvimento das pesquisas em contabilidade gerencial, conforme explicitado na Figura 1.

Falta de Dados	Falta de dados fidedignos sobre fatores internos organizacionais. Não há base de dados disponíveis que atendam às demandas das pesquisas em contabilidade gerencial.
Abordagem a-teórica	As pesquisas em contabilidade gerencial caracterizam-se pela descrição da prática profissional sem a utilização de uma teoria para guiar a investigação empírica.
Pouco teste de teoria	Os pesquisadores teóricos em contabilidade gerencial não têm desenvolvido teste de hipóteses em seus modelos.
Incentivo prático	Os pesquisadores possuem maiores incentivos para descrever a prática do que para testar teorias.
Foco da literatura para tomada de decisão	As pesquisas em contabilidade gerencial têm maior foco na tomada de decisão ao invés do controle.
Falta de uma abordagem econômica	A não utilização de teorias de base econômicas em contabilidade gerencial é uma das razões para a falta de progresso científico.

Figura 1. Razões para a falta de progresso das pesquisas em contabilidade gerencial (Zimmerman, 2001).

Fonte: Elaborado pela autora com base em Zimmerman (2001).

A falta de “bons” dados é considerado, pela escola econômica, um dos fatores que impedem o desenvolvimento das pesquisas em contabilidade gerencial, uma vez que não há dados consistentes sobre as práticas internas das empresas. Esse fator acarreta no desinteresse, por parte de estudantes de pós-graduação, nas pesquisas da área. Ainda, a coleta de dados via

survey tornar-se um problema devido ao baixo retorno das respostas. E, as pesquisas são elaboradas de acordo com a disponibilidade de acesso aos dados das empresas, ficando de lado as necessidades do campo científico (Zimmerman, 2001). Nesta concepção, a escola econômica defende o uso de bases de dados nas pesquisas em contabilidade gerencial, posto que estas permitem informações mais confiáveis e disponíveis para atender à demanda científica. Esses pressupostos levam a estudos mais quantitativos, uma vez que bases de dados não possibilitam investigações em profundidade, como exigido pelos métodos qualitativos. Como consequência, essas investigações, também, assumirão o uso de ferramentas estatísticas.

Um segundo fator citado é a literatura com uma abordagem a-teórica. Para Zimmerman (2001), instituições como *Harvard Business School* e pesquisadores de contabilidade gerencial, como Hopwood (1983) e Kaplan (1983, 1984, 1986), incentivam pesquisas voltadas a entender as práticas de contabilidade gerencial das organizações. Essas pesquisas são atentas a observação e descrição de eventos, deixando de lado uma base teórica para guiar o estudo empírico. Zimmerman (2001) ainda defende que se passaram 15 anos (período maior comparado à contabilidade financeira) de pesquisas puramente descritivas em contabilidade gerencial, sem que a ciência avance. Embora nem toda pesquisa empírica deva ter teste de teorias, deve-se haver um avanço científico.

O terceiro argumento é de que há pouco teste de teorias. Os teóricos em contabilidade gerencial têm falhado, posto que suas investigações não têm trabalhado as implicações empíricas, em especial o teste de hipóteses. Porém, seria de fundamental importância para as pesquisas se os teóricos fizessem um esforço para gerar modelos com hipóteses testáveis e discutissem suas implicações teóricas (Zimmerman, 2001).

Outro fator citado por Zimmerman (2001) está relacionado ao maior incentivo dos pesquisadores na descrição da prática do que para testar teorias. Nas escolas americanas de negócios, esse tipo de publicação fornece maior credibilidade perante a comunidade empresarial. Em adição, as consultorias fornecidas por essas escolas, e atreladas a esse tipo de pesquisa mais descritiva, também melhoram a reputação perante a comunidade empresarial.

Essas três declarações supracitadas conduzem a uma epistemologia positivista. O positivismo de Comte assegura que “os fatos só são conhecíveis pela experiência e a única válida é a dos sentidos” (Comte, 1939, p.11). Esta afirmativa caracteriza a forma de construir o conhecimento pela argumentação lógico-experimental e por meio do empirismo. Já no século XX, os neopositivistas argumentavam em prol de um método científico baseado em teste de

hipóteses e visando o desenvolvimento de teorias que expliquem as relações causais entre variáveis (Barbosa, Neves, Cassundé & Cassundé Jr, 2013).

Um quinto aspecto é o foco da literatura na tomada de decisões ao invés do controle. Zimmerman (2001) afirma que as pesquisas em contabilidade gerencial têm maior foco em tomada de decisão do que em controle. Embora, essa assertiva pareça irrelevante para a comunidade científica (Luft & Shields, 2002; Hopwood, 2002).

E o sexto fator é a falta de uma abordagem econômica na contabilidade gerencial. Zimmerman (2001) inicia esse argumento ao afirmar que a economia é a principal ciência social; e, pelo fato de ser uma ciência, é bem-sucedida. Sendo assim, quase todas as áreas da contabilidade se baseiam em teorias econômicas. Porém, a contabilidade gerencial apenas testa teorias de base não econômicas, como a teoria contingencial. E, dessa forma, a não utilização de teorias de base econômica é uma das razões para a falta de progresso da contabilidade gerencial.

Por fim, pretende-se ressaltar que Zimmerman (2001) não usa o termo paradigma, embora advogue em favor de um *mainstream* para a área de contabilidade. Ao sustentar uma abordagem econômica, Zimmerman (2001) revela as tradições de pesquisa seguida principalmente por pesquisadores norte-americanos; e, dessa forma, ele revela a corrente econômica da pesquisa contábil. Logo, pode-se resumir a escola econômica por meio de três aspectos principais: o uso de base de dados para as pesquisas, com abordagem quantitativa e ferramental estatístico; a adoção de uma epistemologia positivista; e, o uso de teorias econômicas.

2.4.2 Escola Alternativa

Em oposição à escola econômica diversos pesquisadores adotaram uma abordagem alternativa para a contabilidade gerencial, sendo a maior parte deles a favor de uma visão multiparadigmática (Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2009; Lukka, 2010; Malmi, 2010; Merchant, 2010). Para esses pesquisadores, a escola econômica não é capaz de responder sozinha a todos os problemas existentes no ambiente complexo da contabilidade gerencial. Hopwood (2002) declara que a contabilidade gerencial não é um fenômeno único e homogêneo, mas consiste em um conjunto diversificado de práticas e técnicas complexamente relacionadas. Além disso, Ittner e Lacker (2002) afirmam que a abordagem econômica não é capaz de

satisfazer todas as necessidades teóricas dentro de um universo tão complexo quanto a contabilidade gerencial; uma vez que não considera elementos reais que afetam a tomada de decisão, como o processo cognitivo e as influências sociais. E Luft e Shields (2002) reiteram que os pesquisadores podem usar abordagens econômicas em suas pesquisas; no entanto, precisam explorar questões de pesquisa com outras lentes teóricas.

Esses autores debateram cada um dos pontos levantados por Zimmerman (2001) – presentes na seção anterior – e destacaram a visão alternativa dessa escola. Como primeiro fator tem-se a falta de “bons” dados. Este é considerado, pela escola econômica, um dos fatores que impedem o desenvolvimento das pesquisas em contabilidade gerencial, uma vez que não há dados consistentes sobre as práticas internas das empresas. Contra esse argumento, Ittner e Lacker (2002) apontam que a pesquisa de campo não é mal definida ou sem método quando conduzida por pesquisadores orientados para a prática ou por consultores. E que, se feito de forma correta, pode trazer resultados importantes para a área de pesquisa. Hopwood (2002) propõe que a contabilidade gerencial não é um fenômeno único e homogêneo, mas consiste em um conjunto diverso de práticas e técnicas complexamente relacionadas, e afirma que caracterizar as dificuldades da contabilidade gerencial como “pobreza de dados” consiste em desmotivar pesquisas mais profundas e genuínas.

Um segundo fator citado é a literatura com uma abordagem a-teórica. Nesse sentido, Ittner e Lacker (2002) alegam que o foco na prática profissional das pesquisas em contabilidade gerencial não tem impedido o uso de teorias econômicas e não econômicas. Luft e Shields (2002) contra-argumentam Zimmerman (2001) ao afirmar que um estudo desenvolvido por eles, Luft e Shiels (2003), demonstrou haver muitos trabalhos com teoria social em contabilidade gerencial; embora, os autores assumam que há alguns usos incompletos ou inapropriados dessas teorias, contudo, não se pode dizer que não se utiliza teoria em contabilidade gerencial.

O terceiro argumento é de que há pouco teste de teorias. Ittner e Lacker (2002) concordam com Zimmerman (2001) ao afirmar que deve haver teste de teorias para explicar o fenômeno observado na prática. Contudo, colocam que o foco das investigações deve ser na análise do desempenho das práticas de contabilidade gerencial adotadas por uma organização (pesquisa qualitativa) ao invés do teste de teoria com base econômica, que irá examinar as diferenças de desempenho entre empresas que adotaram ou não adotaram tais práticas (pesquisa quantitativa).

Outro fator citado por Zimmerman (2001) está relacionado ao maior incentivo dos pesquisadores na descrição da prática do que para testar teorias. Ittner e Lacker (2002) pleitearam que a contabilidade é uma ciência social aplicada, e como tal, deve fornecer contribuições para o mundo prático. Expressam que a pesquisa em contabilidade gerencial deve preocupar-se com os problemas enfrentados pelos gestores. Ao fazer isso, os pesquisadores devem considerar aspectos econômicos, comportamentais, organizacionais e ambientais que impactam a adoção, uso e resultados de práticas de contabilidade gerencial; aspectos que, se combinados com diversas teorias, fornecem as bases para o desenvolvimento de modelos e hipóteses.

E como quinto aspecto, o foco da literatura na tomada de decisões ao invés do controle. Zimmerman (2001) afirma que as pesquisas em contabilidade gerencial têm maior foco em tomada de decisão do que em controle. Para Luft e Shields (2002) o argumento de Zimmerman (2001) foi baseado no trabalho de Ittner e Lacker (2001), e este excluiu artigos com outras abordagens metodológicas, que não empírica. Além disso, os pesquisadores declaram que não está claro, para a área de contabilidade gerencial, se o papel de controle é primordial em relação a tomada de decisão, e dessa forma, essa é uma tensão que não existe entre os pesquisadores. Hopwood (2002) afirma que essa discussão entre tomada de decisão ou controle é muito simplista. Nessa mesma linha argumentativa, Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) colocam que esse questionamento demonstra uma falta de conhecimento posto que “a base do gerenciamento das organizações está no planejamento, e conseqüentemente, no processo decisório” .

Por fim, a falta de uma abordagem econômica na contabilidade gerencial. Ittner e Lacker (2002) discorrem que há diversas críticas às pesquisas que consideram a racionalidade econômica nas escolhas das práticas de contabilidade gerencial. E para eles, o progresso das pesquisas em contabilidade gerencial está relacionado a aceitação de teorias não econômicas para explicar as escolhas não racionais das ferramentas de contabilidade gerencial e as implicações no desempenho da organização.

Adicionalmente, Ittner e Lacker (2002) declaram que a abordagem econômica não é capaz de suprir todas as necessidades teóricas em um universo tão complexo quanto a contabilidade gerencial. Para os autores, a escolha entre uma abordagem econômica ou não econômica está diretamente relacionada a visão de mundo de cada pesquisador.

As pesquisas em contabilidade gerencial empregam diversas teorias para guiar suas pesquisas de campo, dentre elas, econômicas, psicológicas e sociais. De tempos em tempos, as

teorias se preocupam com problemas específicos, deixando outros problemas de lado. Dessa forma, a teoria econômica tem deixado de lado problemas importantes para a contabilidade gerencial, visto que, teorias sociais têm auxiliado na análise desses problemas. E, portanto, insistir em abordagens econômicas irá limitar os problemas examinados pela contabilidade gerencial que são importantes para essa área de pesquisa (Luft & Shields, 2002).

Luft e Shields (2002) reiteram que os pesquisadores podem utilizar abordagens econômicas em suas pesquisas; contudo, precisam explorar questões de pesquisa com outras lentes teóricas. Nessa acepção, os autores propõem o conceito de identidade teórica, relacionado ao conceito paradigmático de Kuhn (2013), no qual cada pesquisador decidirá a abordagem que orientará suas pesquisas de acordo com sua formação. E, nessa perspectiva, quando uma escola sai vencedora sobre as demais escolas, esta omitirá importantes problemas que não podem ser resolvidos pelo seu paradigma.

Nessa conjuntura, outros trabalhos foram desenvolvidos para contestar o desconforto causado pela obra de Zimmerman (2001). Silva, Albuquerque, e Gome (2009) atestam que o ponto crítico dessa polêmica está relacionada a adoção exclusiva da abordagem econômica em contabilidade gerencial. Ao colocar a visão monoparadigmática no cerne do problema do desenvolvimento da contabilidade gerencial, Zimmerman (2001) afirma que o paradigma econômico é o único elemento eficaz para esse desenvolvimento. Lukka e Mouritsen (2002) afirmam que esta visão sobre a abordagem econômica deixa claro que, para Zimmerman (2001) a melhor forma de desenvolvimento de um corpo substancial de conhecimento está atrelada a um período de ciência normal, com abordagem econômica.

Adicionalmente, Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) colocam como inaceitável a dominação do paradigma econômico na contabilidade. Para eles, os pesquisadores devem visar resolver os problemas das empresas, e nesse sentido, é necessário recorrer a diversos paradigmas. Hopwood (2002) expõe que pesquisas com abordagem organizacional e sociológica têm alertado para a falta de teorias; todavia, a abordagem econômica está longe de ser a posição ideal para uma orientação teórica.

Sumariamente, a denominada escola alternativa é a favor da diversidade nas pesquisas em contabilidade gerencial. Assim, percebe-se na literatura acadêmica uma pulverização de diferentes epistemologias, teorias e técnicas de pesquisa legitimadas pela escola alternativa. Esta escola é mais eclética do que a escola econômica e inclui abordagem social, psicológica, organizacional e até econômica. Além disso, o *non-mainstream* ganhou mais espaço no ambiente europeu; este fato foi demonstrado em uma polarização regional: a escola econômica norte-americana e a escola alternativa europeia (Merchant, 2010). Nesta pesquisa, como será

discutido mais adiante, assume-se que não há um paradigma em contabilidade. E, portanto, cunha-se a escola alternativa como um *non-mainstream* da contabilidade gerencial. Pode-se sumarizar as principais características da escola alternativa em uma palavra: diversidade.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Sampieri, Collado e Lucio (2006) asseveraram que a investigação científica tem como finalidade produzir conhecimento e teorias; e, solucionar problemas práticos, quando for pesquisa aplicada. Complementarmente, a investigação é concebida como um processo, dinâmico, mutante e evolutivo. Diante disso, esse capítulo apresentará as escolhas metodológicas desse estudo, descrevendo o delineamento da pesquisa, os constructos e definições operacionais da pesquisa, a população e amostra e os procedimentos de coleta e análise dos dados.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quando se trata de categorização da pesquisa, é importante determinar qual a literatura metodológica escolhida para embasamento do estudo, dado que esta categorização é muito variada e dependente de cada autor. Nesse sentido, para o presente estudo, utilizou-se as categorias propostas por Sampieri, Collado e Lucio (2006), sendo a pesquisa classificada em experimental/não experimental; modelo qualitativo, quantitativo ou misto; pesquisa descritiva, exploratória, causal.

A presente pesquisa classifica-se como não-experimental. Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 223) definem esse tipo de pesquisa como as que “se realizam sem manipulação deliberadamente de variáveis”. A segunda classificação está relacionada a pesquisa não-experimental, que pode ser transversal ou longitudinal. Sampieri, Collado e Lucio (2006) classificam a pesquisa quanto a sua dimensão temporal, ou seja, o número de momentos nos quais se coletam dados. Os autores separam em transversal ou longitudinal, se ocorre em apenas um momento ou se analisa as mudanças ou evoluções de variáveis através do tempo, respectivamente. A presente investigação classifica-se como longitudinal com corte transversal, porque avalia um contexto que perdura no tempo em um corte temporal de dois anos.

A terceira classificação está relacionada ao tipo de pesquisa que pode ser em exploratória, descritiva, correlacional e explicativa. Em um campo do conhecimento pode existir pesquisas em diferentes fases de desenvolvimento. Os fatores determinantes para essa classificação são o estado de conhecimento sobre o tema e o enfoque que se pretende dar ao

estudo (Sampieri, Collado e Lucio, 2006). Esta investigação classifica-se em exploratória-descritiva. A pesquisa categoriza-se como exploratória pois disserta sobre um tema de pesquisa pouco estudado e com ideias vagamente relacionadas: o debate paradigmático com um olhar diferenciado das pesquisas apresentados até o momento (Burrell & Morgan, 1979; Zimmerman, 2001; Hopwood, 2002; Luft & Shields, 2002; Lukka & Mouritsen, 2002; Ittner & Lacker, 2002; Lukka, 2010; Frezatti, Nascimento & Junqueira, 2009; Frezatti, Aguiar, Wanderley & Malegueño, 2015; Wijaya, Ludigdo, Baridwan & Prihatiningtias, 2015). Complementarmente, o estudo classifica-se como descritivo, pois propõe-se a determinar a estrutura (pré) paradigmática e as características das escolas presente no campo científico.

A quarta classificação é quanto ao enfoque da pesquisa, que pode ser qualitativo, quantitativo ou modelo misto. Essa pesquisa classifica-se como qualitativa. (Sampieri, Collado & Lucio, 2006; Flick, 2009). Ainda, complementa-se essa classificação do estudo com a estratégia de pesquisa adotada: documental, posto que se utiliza de documentos – artigos científicos – como fonte de evidências para a análise da estrutura (pré) paradigmática e das escolas econômica e alternativa (Martins & Theóphilo, 2009).

3.2 CONSTRUCTOS E DEFINIÇÕES OPERACIONAIS DA PESQUISA

Constructos são imagens ou ideias inventadas para uma determinada pesquisa com o objetivo de combinar conceitos mais simples, em especial quando a ideia que se pretende transmitir não está sujeita a observação direta (Cooper & Schindler, 2003). Nesse contexto, a presente investigação tem por constructo principal as **características paradigmáticas do desenvolvimento da produção científica em contabilidade gerencial**. Este constructo é composto pelos períodos paradigmático e pré-paradigmático; os quais se configuram pela existência de paradigmas na pesquisa ou de escolas paradigmáticas, respectivamente. Na Figura 2 expõe-se o encadeamento entre os constructos da pesquisa.



Figura 2. Desenho de pesquisa.

Fonte: Elaborado pela autora.

Após demonstrado o desenho de pesquisa, faz-se necessário a apresentação das definições operacionais. Segundo Cooper e Schindler (2003) a definição operacional é um mecanismo que auxilia a mensuração de conceitos e constructos de forma mais rigorosa, ela deve, portanto, especificar as características do fenômeno e como elas devem ser observadas.

3.2.1 Características Paradigmáticas do Período Científico

No contexto dessa pesquisa, o termo “características paradigmáticas do período científico” é definido como a estrutura (pré) paradigmática existente no campo científico em contabilidade gerencial. Por sua vez, esta é definida operacionalmente com base em outros dois subconstructos denominados de Polo pré-paradigmático e Polo paradigmático, conforme Figura 3.

Estrutura Paradigmática	Definição Conceitual	Definição Operacional	Operacionalização
Polo Pré-paradigmático	Coleta de dados ao acaso. Não há orientação de um corpo conceitual formado.	Artigos sem uma teoria para orientar a coleta de dados. E ainda, artigos que apesar de possuírem uma teoria de base, a coleta de dados foi efetuada com muito pouco rigor metodológico, em especial com problemas no constructo de pesquisa, no que tange a sua congruência com a teoria.	Análise documental.
	Pesquisa efetuada por conveniência e	Artigos que expressam de maneira direta ou indireta a realização da pesquisa em	Análise documental.

	disponibilidade de dados.	decorrência da facilidade de acesso aos dados ou contato prévio com empresa / setor produtivo.	
	Cada pesquisador constitui novamente seu campo de estudo desde os fundamentos.	Referencial teórico muito detalhado com descrição exaustiva de conceitos e resultados de investigações elementares para a área de pesquisa.	Análise documental.
	O relatório da pesquisa está direcionado para outros leitores, além da comunidade científica.	Artigos exaustivamente trabalhados em seus resultados de forma não objetiva, possibilitando que uma ampla gama de leitores possam compreender suas informações.	Análise documental.
	Pulverização de problemas de pesquisa.	Verificação da extensão de diferentes problemas / temas de pesquisa tratados em uma disciplina científica.	Análise documental baseada parcialmente no Polo Epistemológico (Martins e Theóphilo, 2009; Costa, 2016)
	Diversas escolas e sub-escolas em competição e cada qual tem um conjunto particular de fenômenos.	Verificação da existência de escolas científicas presentes em uma disciplina, cada qual com uma tradição de pesquisa científica distinta.	Análise dos resultados da pesquisa.
Polo paradigmático	Vigilância crítica das pesquisas.	Tema; análise dos elementos orientadores da pesquisa (questão de pesquisa) e; hipóteses da pesquisa.	Análise documental com base no Polo Epistemológico (Martins e Theóphilo, 2009; Costa, 2016)
	Diferentes modos de conceber a realidade.	Forma em que o conhecimento é construído: verificação da corrente epistemológica que orienta a pesquisa.	Análise documental com base no Polo Metodológico (Martins e Theóphilo, 2009; Costa, 2016)
	Leis e Teorias.	Programa de investigação em superfície ou em profundidade (pesquisa quantitativa ou qualitativa); existência de teoria de base.	Análise documental com base no Polo Teórico (Martins e Theóphilo, 2009; Costa, 2016)
	Aplicação.	Estratégia metodológica da pesquisa; ocorrência do fenômeno no tempo; representação da realidade; técnicas de coleta de dados e; tipo de dados.	Análise documental com base no Polo Técnico (Martins e Theóphilo, 2009; Costa, 2016)
	Instrumentação.	Existência de amostra; técnicas de avaliação dos dados.	Análise documental com base no Polo de Avaliação (Martins e

			Theóphilo, 2009; Costa, 2016)
	Capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários.	Verificação da existência de uma única tradição de pesquisa científica seguida por praticamente todos os membros do campo.	Análise dos resultados da pesquisa.
	Paradigma deve permitir que toda espécie de problemas relevantes possa ser resolvida por determinado grupo.	Verificação de uma pequena extensão de problemas relevantes para o grupo praticante da ciência: pesquisa altamente orientada.	Análise dos resultados da pesquisa.

Figura 3. Constructos da pesquisa.

Fonte: Elaborado pela autora.

O modelo de análise (pré) paradigmático desenvolvido nessa pesquisa baseia-se nos conceitos de período pré-paradigmático e paradigmático desenvolvidos por Tomas Kuhn (2013). Além disso, para operacionalizar a pesquisa, fundamentou-se no modelo paradigmático quadripolar desenvolvido por Bruyne, Herman e Schoutheete (1991) com adaptações de Martins e Theóphilo (2009) e Costa (2016), para análise do polo paradigmático, conforme Figura 3. E, ainda foram desenvolvidas assertivas para análise dos polos pré-paradigmático e paradigmático, também indicados na Figura 3.

Com o intuito de demonstrar a operacionalização desse modelo (pré) paradigmático, abaixo apresentam-se os polos epistemológico, metodológico, teórico, técnico e de avaliação.

O polo epistemológico é definido por Martins e Theóphilo (2009) como sendo o de vigilância crítica da pesquisa. Portanto, ocupa-se dos critérios de cientificidade das pesquisas no processo de geração de conhecimento. Na Figura 4 exibe-se o polo epistemológico.

Categoria	Definição Operacional
Tema	Não há categorias pré-definidas. Ou os temas foram delineados de acordo com a questão de pesquisa.
Problema de Pesquisa	Existe enunciado do problema de pesquisa?
	Os elementos relevantes do problema de pesquisa estão explicitados?
	Há delimitação do problema de pesquisa?
	Existe juízo de valor no problema de pesquisa?
	Existe relação entre variáveis no problema de pesquisa?
	O título, problema de pesquisa e objetivos estão dialogando entre si?
Hipóteses	A pesquisa contém hipóteses de teste?
	A hipótese de teste da pesquisa é condizente com o problema de pesquisa e a plataforma teórica?

Figura 4. Polo Epistemológico.

Fonte: Adaptado de Martins e Theóphilo (2009) e Costa (2016).

Nessa pesquisa esse polo representa os fundamentos de vigilância crítica no qual a pesquisa em contabilidade gerencial se constitui, sendo esse, um importante indicador de

maturidade do campo científico. Este polo foi adaptado de Martins e Theóphilo (2009) e Costa (2016).

Martins e Theóphilo (2009) asseveram que a metodologia trata da preocupação instrumental da pesquisa, ou seja, como a realidade que a ciência busca alcançar pode ser captada. Assim, o polo metodológico é apresentado na Figura 5.

Categoria	Definição Operacional
Abordagem Metodológica Empirista	Busca de superação da subjetividade, dos juízos de valor e das influências ideológicas.
	Somente é considerado verdadeiro o que é empiricamente verificável.
	Não há, propriamente, teoria; conhecimento é consequência da passagem do plano observacional para crescentes generalizações.
	Baseada na indução e na busca do conhecimento apenas da face observável da realidade.
	Valorização da capacidade dos sentidos de produzirem a evidência e a objetividade do dado.
	Ênfase na observação empírica, teste experimental e mensuração quantitativa de variáveis.
Abordagem metodológica positivista	Desconfiança na especulação excessiva; rejeição da compreensão subjetiva dos fenômenos.
	Investigação do que é possível conhecer, renúncia em buscar causas íntimas dos fenômenos.
	Imprescindibilidade de uma teoria para nortear as observações.
	Ênfase na expressão lógica do discurso científico.
	Realidade concebida como formada por partes isoladas, de fatos atômicos.
	Ênfase na observação dos fatos.
	Busca de explicação dos fenômenos a partir da identificação das suas relações.
	Fenômenos desvinculados de uma dinâmica ampla e estudados por meio de relações simples, sem aprofundamento nas causas.
	Emprego de questionários, entrevistas, escalas de atitudes e de opinião.
Abordagem metodológica estruturalista	Testes de hipóteses e busca de generalizações.
	Baseia-se na inteligibilidade profunda do fenômeno e na capacidade da razão humana de alcançá-la.
	O conhecimento da realidade torna-se possível quando são identificadas suas formas subjacentes e invariantes.
	A realidade é aparentemente caótica, desordenada. O estudo dos seus elementos internos profundo, contudo, revela a existência de uma ordem, de uma regularidade.
	Conjuntos diferentes podem ser confrontados, não a despeito, mas em virtude de suas diferenças.
	Implica duas ideias: de totalidade e interdependência.
	Visa descobrir a estrutura do fenômeno, penetrar em sua essência para identificar suas ligações determinantes.
	A estrutura é a sintaxe das transformações que fazem passar de uma variante a outra; uma configuração restrita que define um conjunto organizado, ao mesmo tempo, em sua singularidade e comparabilidade.
	Consiste em reconhecer, em conjuntos organizados, diferenças que não sejam puras alteridades, mas que indiquem a relação comum segundo a qual se definem.
Abordagem metodológica funcionalista	A estrutura visada pela pesquisa atinge-se por meio da elaboração de modelos.
	Tem suas bases no positivismo, estando suas raízes na Psicologia e na Antropologia.
	Apoiam-se nos esquemas básicos de processos de socialização, admitindo assim que os fenômenos acontecem dentro de formas invariantes, devido à estrutura funcional básica geral e comum.
	São apoiadas por técnicas descritivas.
	Essas pesquisas são mais presentes nas investigações que envolvem análises e avaliações de papéis, funcionamento de organizações, avaliação, planejamento, coordenação, expectativas, etc.
	Baseia-se na concepção do mundo como uma organização.

Abordagem metodológica sistêmica	Crença na unidade da ciência baseada na isomorfia das leis nos diferentes campos do conhecimento.
	Concepções elaboradas nos diversos domínios da ciência referem-se a sistemas.
	Privilegia a causalidade em termos de elementos em interação mútua.
	Reconhece numa problemática de pesquisa a predominância do todo sobre as partes.
	Privilegia o estudo do objeto de forma globalizada, com ênfase nos seus aspectos estruturais e nas relações entre seus elementos constitutivos.
Abordagem metodológica fenomenológica descritiva	O conhecimento da realidade dá-se com a apreensão das características essenciais de todo e qualquer fenômeno que se manifeste à consciência.
	A experiência aplicável ao fenômeno ocorre por meio da vivência.
	As essências são apreendidas 'voltando-se para as próprias coisas', suspendendo-se a crença na realidade do mundo exterior.
	Fenômeno é tudo aquilo que se mostra ou se revela por si mesmo; todas as formas de estar consciente de algo.
	Essências são as características fundamentais de todo e qualquer fenômeno; aquilo que é inerente ao fenômeno, sem o que ele não é mais o fenômeno.
	Estudo da experiência vivida diretamente pelo pesquisador ou apreensão da experiência vivida por outra pessoa.
Abordagem metodológica fenomenológica hermenêutica	Mesmos pressupostos da fenomenologia descritiva.
	Adiciona, aos elementos da fenomenologia descritiva, a busca do conhecimento por meio da interpretação. A hermenêutica almeja ir além dos dados manifestos, buscando desvelar sentidos ocultos.
Abordagem metodológica dialética	A realidade é essencialmente contraditória e em permanente transformação.
	Somente tratando a realidade como processo, e, portanto, sede de contradições entre traços de finalidades opostas, é que podemos dar sentido lógico à realidade; somente na perspectiva da mobilidade, da mudança, é possível compreendê-la.
	Visa, simultaneamente, os conjuntos e seus elementos constitutivos; a totalidade e suas partes; análise e síntese; movimento reflexivo do todo às partes reciprocamente.
	É um abalo de todo o conhecimento rígido. Todos os elementos do mesmo conjunto condicionam-se reciprocamente numa infinidade de graus intermediários entre os termos opostos.
	Baseia-se na unidade indissolúvel de duas dimensões: teoria e ação.
	Trata da 'coisa em si', mas esta não se apresenta imediatamente ao homem. É preciso fazer um <i>détour</i> (desvio) para buscar conhecer as coisas e sua estrutura.
	O método dialético está vinculado a uma concepção de mundo; romper com o modo de pensar dominante é condição para instaurar-se o método.
	É preciso superar as impressões primeiras, as representações fenomênicas dos fatos empíricos e ascender ao seu âmago, às suas leis fundamentais.
	O instrumento metodológico da dialética são as categorias - conceitos básicos que refletem os aspectos essenciais, propriedades e relações dos fenômenos e objetos.

Figura 5. Polo Metodológico.

Fonte: Martins e Theóphilo (2009) e Costa (2016).

No contexto dessa pesquisa, este polo metodológico representa as diferentes formas científicas de conceber a realidade utilizadas por escolas pré-paradigmáticas e/ou paradigmas.

Segundo a concepção de Martins e Theóphilo (2009) o polo teórico refere-se à validade de uma teoria de acordo com os critérios de (1) capacidade de descrição, explicação e predição; (2) consistência lógica; (3) perspectivas; (4) fertilidade lógica e; (5) parcimônia (Costa, 2016). Dessa maneira ratifica os conceitos de lei, teoria e modelo teórico, essenciais à caracterização do subconstructo ‘Leis e Teorias’ do polo paradigmático, conforme demonstrado na Figura 6.

Categoria	Definição Operacional
Programa de desenvolvimento científico	Programa de investigação em superfície.
	Programa de investigação em profundidade.
Presença teórica	No artigo selecionado existe teoria de base?
Teoria de base?	O artigo foi embasado somente em conceitos de prática contábil?
	Qual teoria foi utilizada para embasar o artigo?

Figura 6. Polo Teórico.

Fonte: Adaptado de Martins e Theóphilo (2009) e Costa (2016)

Nesta pesquisa o polo teórico reflete a presença de leis e teorias, característica fundamental do período paradigmático. Para tanto, foi adaptado o polo teórico presente no trabalho de Costa (2016).

O polo técnico diz respeito ao subconstructo aplicação e é definido como as técnicas de coleta de informações, dados e evidências (Martins & Theóphilo, 2009). Nessa pesquisa, visa, portanto, mensurar as características (pré) paradigmáticas do campo científico de contabilidade gerencial, no que tange aos aspectos técnicos, conforme Figura 7.

Categoria	Definição Operacional
Estratégias de pesquisa	Pesquisa bibliográfica.
	Pesquisa documental.
	Pesquisa experimental.
	Pesquisa quase-experimental.
	Levantamento ou <i>survey</i> .
	Estudo de caso.
	Pesquisa-ação.
	Pesquisa etnográfica.
	Construção de teoria (<i>Grounded Theory</i>).
	Outra.
Ocorrência do fenômeno no tempo	Acontecimentos teóricos.
	Acontecimentos contemporâneos.
Representação da realidade	Situações controladas, pouco próximas dos fenômenos reais.
	Situações controladas que se aproximam dos fenômenos reais.
	Fenômenos que ocorrem naturalmente no mundo.
Técnicas de coleta e análise de dados	Observação.
	Observação participante.
	Pesquisa documental.
	Entrevista.
	<i>Focus Group</i> .
	Questionário.
	Escala social e de atitudes.
	Análise de conteúdo.
	Análise de discurso.
	História oral e história de vida.
	Outras.
Tipos de dados	Dados primários.
	Dados secundários.

Figura 7. Polo Técnico.

Fonte: Adaptado de Martins e Theóphilo (2009) e Costa (2016)

O polo técnico representa, neste estudo, a aplicação do período paradigmático. Assim, visa determinar se há uma padronização no que tange aos aspectos técnicos da pesquisa em contabilidade e controle gerencial.

O polo de avaliação diz respeito ao subconstructo instrumentação do polo paradigmático, que pode ser preponderantemente qualitativo ou quantitativo (Martins & Theóphilo, 2009). Na Figura 8 demonstra-se as técnicas de instrumentação que serão avaliadas, quanto a sua presença, nos artigos da amostra selecionada.

Categoria	Definição Operacional
Amostragem	Amostragem aleatória simples.
	Amostragem sistemática.
	Amostragem aleatória estratificada.
	Amostragem por conglomerados (<i>Clusters</i>).
	Métodos de amostragem não probabilísticos.
	Existe cálculo de estimação da amostra?
Técnicas de avaliação quantitativa	Medidas de posição ou de tendência central e de dispersão.
	Testes de hipóteses.
	Testes não paramétricos.
	Análise da variância (ANOVA).
	Correlação e regressão linear simples.
	Regressão linear múltipla.
	Análise de conglomerados.
	Análise fatorial.
	Análise de correspondência.
	Análise de homogeneidade.
	Regressão logística.
	Modelagem de equações estruturais.
	Análise de dados em painel.
Técnicas de avaliação qualitativa	Observação.
	Entrevista.
	Análise documental.
	Análise de conteúdo.
	Análise de discurso.
	Outra.

Figura 8. Polo de Avaliação.

Fonte: Martins e Theóphilo (2009) e Costa (2016)

Nessa pesquisa este polo representa o constructo instrumentação do período paradigmático. Objetiva, portanto, analisar a padronização quanto aos instrumentos de pesquisa utilizados em contabilidade gerencial.

3.2.2 Características das escolas ou paradigmas

O polo paradigmático foi desenvolvido para análise das especificidades paradigmáticas com o intuito de dar luz a um paradigma existente na ciência. Contudo, salienta-se que a existência de características epistemológicas e metodológicas comuns a um grupo de pesquisadores não é o suficiente para definir uma disciplina como paradigmática, visto que, conforme Kuhn (2013), as realizações científicas cobertas por um paradigma precisam partilhar a capacidade de atrair um grupo dourado de partidários e, ainda, o paradigma deve permitir que toda espécie de problemas relevantes possa ser resolvida por determinado grupo. O conjunto de epistemologias (vigilância crítica das pesquisas e diferentes modos de conceber a realidade) e métodos (leis e teorias, aplicação e instrumentação) são características presentes em qualquer disciplina científica, e dessa forma, a presente pesquisa irá utilizar a Figura 9 para caracterizar as escolas pré-paradigmáticas existentes em contabilidade gerencial.

Características das escolas	Operacionalização
Vigilância crítica das pesquisas.	Figura 4
Diferentes modos de conceber a realidade.	Figura 5
Leis e Teorias.	Figura 6
Aplicação.	Figura 7
Instrumentação.	Figura 8

Figura 9. Características das escolas pré-paradigmáticas.

Fonte: Elaborado pela autora.

Dessa forma, o presente constructo secundário irá definir tendências principais de determinadas escolas presentes em contabilidade gerencial. Ainda, parte-se do pressuposto que a escola econômica partilha de realizações científicas positivistas, com teorias de base econômica e métodos quantitativos com ferramentas estatísticas. Quanto a escola alternativa, pressupõem-se uma diversidade de abordagens epistemológicas e metodológicas.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população da pesquisa equivale a “um conjunto de elementos que possuem determinadas características” (Richardson, 1999, p. 103). Com relação a amostra, Flick (2009, p. 118) assevera que as “decisões devem ser tomadas com a finalidade de selecionar um caso ou um grupo de casos” de acordo com os objetivos da pesquisa. Dessa maneira, os periódicos

e artigos que compõem a amostra da pesquisa foram selecionados afim de representarem o contexto paradigmático do campo científico em contabilidade gerencial.

A população da pesquisa consiste em artigos publicados em contabilidade gerencial em periódicos nacionais classificados no estrato Qualis CAPES A1 e A2, na avaliação disponibilizada do período de 2013/2016. A escolha dessa classificação foi determinada pela qualidade dos artigos publicados nos estratos mais elevados da CAPES e pela legitimidade dessas pesquisas no âmbito acadêmico. Ainda, foram selecionados apenas os periódicos que contém o termo “contabilidade” ou “contábil” em seu nome. Destacando-se seis revistas: “Revista Contabilidade & Finanças”, “Revista Universo Contábil”, “Revista Contemporânea de Contabilidade”, “Revista Contabilidade Vista e Revista”, “Revista de Contabilidade e Organizações” e “Revista ASAA – *Advances in Scientific and Applied Accounting*”. O período selecionado para análise se estendeu ao biênio 2016-2017. A escolha cronológica se deu pela atualidade das publicações – caracterizando as tendências atuais científicas.

Para determinar a população da pesquisa foram baixados os artigos em arquivos no formato PDF das revistas e período supracitados. A partir disso, foram analisados cada um dos 241 artigos para determinar qual a população da pesquisa. Para tanto, os artigos foram classificados em: contabilidade financeira (informações para usuários externos), contabilidade gerencial (informações para usuários internos), educação (ensino em contabilidade) e outros (artigos que não se encaixaram em nenhuma das três categorias anteriores), conforme Tabela 1. Considerou-se apenas os artigos classificados em contabilidade gerencial como população da pesquisa, totalizando, portanto, 63 artigos.

Tabela 1:

População da Pesquisa

Revista	Instituição	QUALIS	Gerencial	Financeira	Educação	Outros	Total
Revista Contabilidade & Finanças (USP)	FEA/USP	A2	4	40	4	1	49
Contabilidade Vista & Revista	UFMG	A2	18	20	4	0	42
Revista Contabilidade e Organizações	FEA/USP Ribeirão Preto	A2	6	13	3	8	30
Revista Universo Contábil	FURB/SC	A2	5	22	9	1	37
<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	ANPCONT	A2	12	16	3	4	35
Revista Contemporânea de Contabilidade	UFSC	A2	18	20	10	0	48

Total de Artigos	63	131	33	14	241
Percentual	26%	54%	14%	6%	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Para determinação da amostra, foram selecionados apenas os artigos que tratam, especificamente, de contabilidade gerencial. Portanto, foram retirados dessa categoria, para formação da amostra, artigos com os seguintes tópicos: análise financeira (TIR, *Payback*, fluxo de caixa descontado, avaliação de empresas e financiamentos), assimetria de informação, contabilidade pública, responsabilidade social, *marketing* e consumidor, comunicação interna, negociações organizacionais, liderança, empreendedorismo, inovação, comportamento organizacional, cultura organizacional, estratégia e gestão de projetos. Assim, a amostra da pesquisa foi estabelecida em 51 artigos; contudo a Revista Contemporânea de Contabilidade, da UFSC, não disponibilizou em formato digital os artigos de sua última edição, que ainda estavam no prelo. Dessa forma, a amostra final consiste em 48 artigos distribuídos por revista conforme Tabela 2.

Tabela 2:
Amostra da pesquisa

Revista	Instituição	QUALIS	2016	2017	Total
Revista Contabilidade & Finanças	FEA/USP	A2	3	1	4
Contabilidade Vista & Revista	UFMG	A2	11	1	12
Revista Contabilidade e Organizações	USP	A2	3	1	4
Revista Universo Contábil	FURB/SC	A2	1	4	5
<i>Advances in Scientific and Applied Accounting – ASAA</i>	ANPCONT	A2	3	8	11
Revista Contemporânea de Contabilidade	UFSC	A2	7	5	12
Total de Artigos			28	20	48

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise dos 63 artigos da categoria de contabilidade gerencial, população e amostra, ocorreu duas vezes, de maneira a garantir a correta retirada dos artigos constantes na Tabela 1. E a amostra final dos 48 artigos também foi analisada duas vezes para garantir a fidedignidade dos resultados da pesquisa. Ainda, a amostra é classificada como intencional, posto que objetivou-se buscar os artigos presentes nos periódicos da Qualis CAPES com estrato mais elevados (estrato A): indicando maior presença de características paradigmáticas ou de um *maistream*, uma vez que os pesquisadores devem seguir as regras institucionalizadas no campo científico para publicarem artigos nos periódicos citados.

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para a presente investigação a coleta de dados foi efetuada na página virtual dos periódicos selecionados: “Revista Contabilidade & Finanças”, “Revista Universo Contábil”, “Revista Contemporânea de Contabilidade”, “Revista Contabilidade Vista e Revista”, “Revista de Contabilidade e Organizações” e “Revista ASAA – *Advances in Scientific and Applied Accounting*”. Os artigos em formato de arquivo PDF foram baixados e classificados por período para posterior determinação da amostra e análise dos dados.

3.5 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Para submeter os dados coletados ao exame pormenorizado foi selecionado o método de análise de conteúdo. Este método tem como características metodológicas a objetividade, sistematização e inferência. A objetividade é relacionada a determinação de regras e procedimentos utilizados em cada etapa da análise de conteúdo. Enquanto a sistematização, refere-se à categorização do conteúdo coletado de acordo com regras consistentes e sistemáticas. E, a inferência diz respeito a aceitação de uma preposição em razão de sua relação com outras preposições admitidas como verdadeiras. (Richardson, 1999).

Nessa concepção, para a presente dissertação foi necessária a construção de categorias de análise apoiadas nos constructos e subconstructos da pesquisa, sendo: período paradigmático e período pré-paradigmático. Para a análise descritiva e qualitativa dos polos pré-paradigmático e paradigmático dos 48 artigos utilizou-se o *software* Microsoft Excel. E para posterior agrupamento de características presentes nas escolas científicas empregou-se a técnica análise de homogeneidade (HOMALS) no *software* SPSS versão 21.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo objetiva-se analisar os dados coletados em resposta aos objetivos da pesquisa. Para isso, inicialmente, apresentam-se a discussão paradigmática presente na academia contábil em âmbito internacional e o posicionamento crítico sobre as pesquisas publicadas. Como resultado das duas seções, argumenta-se em prol do pressuposto enunciada na introdução. Na fase empírica da pesquisa, ao analisar uma extensão de artigos que compõem a amostra da pesquisa, verifica-se a estrutura (pré) paradigmática presente em contabilidade gerencial e analisa-se a presença de escolas pré-paradigmáticas, suas características e congruência com sua equivalente em âmbito internacional.

4.1. DISCUSSÃO PARADIGMÁTICA NA ACADEMIA CONTÁBIL

O debate sobre paradigma é recente e ainda incipiente. Os primeiros trabalhos sobre paradigma em contabilidade datam da década de 1970. Esses estudos discutem a existência de paradigmas em contabilidade gerencial e apontaram a disciplina como multiparadigmática (Wells, 1976 *apud* Lukka, 2010; Hakansson, 1978 *apud* Lukka, 2010; Burrell e Morgan, 1979 *apud* Lukka, 2010).

Mais recentemente, o trabalho de Zimmerman (2001) afluou na comunidade científica a reflexão sobre paradigma e desenvolvimento científico em contabilidade gerencial. Há quase 15 anos de sua publicação, embora seja um tema relevante para a ciência contábil, percebe-se, ainda, poucas discussões por pesquisadores da área. A discussão sobre paradigma na ciência é importante, sobretudo, pois evidencia valores implícitos no campo científico. (Lukka, 2010).

Dentre esses estudos, destacou-se no cenário mundial a edição especial da revista MAR de 2010, que com o intuito de discutir paradigma em contabilidade gerencial publicou quatro artigos, sendo eles, Lukka (2010), Malmi (2010), Merchant (2010) e Modell (2010).

O estudo de Lukka (2010) teve por objetivo demonstrar aos pesquisadores da área que existem diferentes abordagens para a pesquisa em contabilidade gerencial. Esse trabalho foi construído com base nos conceitos paradigmáticos discutidos por Kuhn (1967), e, dentro de sua análise, o autor afirmou ser inocente a visão paradigmática apresentada: a contabilidade não

deve ser uma disciplina de apenas um paradigma, embora, na prática, seja dominada pelo paradigma econômico norte-americano. A visão paradigmática leva a homogeneidade e é eficaz no acúmulo de conhecimento, conforme o conceito de ciência normal. Porém, a multiplicidade de abordagens na pesquisa traz novas possibilidades ao tratar problemas ignorados pelo *mainstream* (Lukka, 2010).

Lukka (2010) alegou que, na ciência normal, muitos pesquisadores seguem os passos de seus mestres sem se preocuparem com pressupostos epistemológicos, teóricos e metodológicos. Adotam, assim, modelos prontos, publicados pela literatura recente da área e, dessa forma, as contribuições de suas pesquisas são marginais. Esse contexto é legitimado, posto que os pesquisadores são aceitos pela comunidade e obtêm sucesso ao resolver os problemas da ciência normal.

Após grande crítica ao modelo paradigmático, Lukka (2010) assegurou que a principal contribuição da teoria *kuhniana* é as implicações sociais e de valores, presentes na comunidade acadêmica, ao empreendimento científico. Dessa forma, o autor declarou que não só aspectos cognitivos-neurais influenciam a ciência e seu desenvolvimento, mas também aspectos sociais. Lukka (2010) destacou que esses aspectos auxiliam na introdução de novos pesquisadores ao mundo acadêmico. Mas que também, ao formar grupos, podem levar ao dogmatismo, a questões políticas e ignorar problemas importantes para o campo científico.

Malmi (2010), ao apresentar seu trabalho, também objetivou demonstrar à comunidade científica prós e contras de um paradigma na pesquisa. O autor declarou que a visão paradigmática de Kuhn, em especial a ciência normal, traz benefícios ao desenvolvimento da disciplina: a ciência normal auxilia novos pesquisadores a se familiarizarem com o campo científico por meio de suas regras; e, promove sucesso para aqueles que trabalham dentro dessas regras, o que leva mestres a orientarem seus pupilos a se enquadrarem dentro do paradigma. Contudo, Malmi (2010) afirmou que paradigmas podem ser problemáticos: após um período de sucesso, seus resultados tornam-se marginais e limitados a um objeto de pesquisa específico. Ainda, o paradigma produz uma elite acadêmica, e como sabido, as elites têm a habilidade e a tendência de reter privilégios. Esse último, pode explicar porque paradigmas são tão difíceis de serem alterados.

Para melhor argumentar, Malmi (2010) ilustrou três casos relacionados a suas experiências pessoais. No primeiro caso, o autor mencionou a dificuldade para publicar uma pesquisa com abordagem construtivista. Segundo ele, na abordagem construtivista, a pesquisa por si é vista como uma contribuição teórica, e, portanto, não há teoria para guiar os achados da pesquisa. E

afirmou que investigações que contribuem com o mundo prático não são bem vistas por paradigmas.

No segundo caso, os autores fizeram uma pesquisa indutiva, ou seja, foram a campo e formaram preposições, com o objetivo de testá-las posteriormente. O artigo foi rejeitado por uma revista de alto impacto na área. Os editores argumentaram que havia pouca teoria e que esta deveria ser desenvolvida de forma dedutiva. Além disso, o número pequeno de observações era uma limitação da pesquisa. Para os autores, claramente foi uma tentativa de encaixar qualquer tipo de pesquisa da área de contabilidade em um paradigma.

No terceiro caso, Malmi (2010) afirmou que ao tentar publicar um artigo sobre a discussão paradigmática de Zimmerman (2001), porém com uma solução divergente, foi silenciado pela comunidade científica. Os pesquisadores, Malmi e Granlund (2009), sugeriram que a comunidade científica se beneficiaria caso outras abordagens teóricas fossem aceitas além do paradigma estabilizado: *mainstream* econômico norte-americano. O artigo foi submetido para a JAE, contudo, foi rejeitado. A revista argumentou que a crítica produzida por Zimmerman (2001) foi a convite da JAE, e que o artigo submetido não estava de acordo com as políticas editoriais. Para Malmi (2010), esse exemplo é típico de um paradigma na ciência, no qual o editor define qual é o problema relevante para a comunidade científica e qual a solução aceita, dentro do paradigma. Contudo, se algum pesquisador discorda e tenta empregar outra solução, é marginalizado.

Para a edição especial da MAR, Merchant (2010) realizou um estudo paradigmático pela perspectiva norte-americana, e, em específico, discutiu as pesquisas consideradas de “valor” pela comunidade. O autor alegou que os editores das revistas de alto impacto definem quais são as características consideradas “boa” pela academia contábil, ou seja, definem as regras do campo científico. Dessa forma, as revistas influenciam nos problemas estudados, na teoria utilizada e nos métodos escolhidos e estão restringindo o desenvolvimento das pesquisas em contabilidade.

Merchant (2010) evidenciou como são raras as publicações em contabilidade gerencial nos cinco periódicos considerados de alto impacto pela comunidade norte-americana: *Contemporary Accounting Research (CAR)*, *Journal of Accounting and Economics (JAE)*, *Journal of Accounting Research (JAR)*, *Research of Accounting Studies (RAST)* e *The Accounting Review (TAR)*. Essas revistas vêm publicando, predominantemente, investigações com testes empíricos de modelos baseados na teoria econômica e utilização de base de dados com tratamento estatístico.

Merchant (2010) questionou: quais são os efeitos dos valores impostos pela academia contábil? Para aqueles que insistem em trabalhar fora do *mainstream*: a penalidade é a marginalização da academia. Assim, para os pesquisadores norte-americanos que têm interesse em áreas de pesquisa *non-mainstream* uma opção é utilizar teorias econômicas, modelos estatísticos e grandes bases de dados. Outra opção é submeter seus achados em revistas menos conceituadas. E a terceira opção é fazer uma carreira acadêmica fora dos EUA, especialmente na Europa.

Por fim, o trabalho de Modell (2010) propôs uma *mix* metodológico, combinando métodos qualitativos e quantitativos, em contabilidade gerencial. Para o autor, esse *mix* pode auxiliar na integração entre o *mainstream* norte-americano e paradigmas alternativos; e, então, defende que o *mix* pode auxiliar no diálogo entre paradigmas e na adesão de uma abordagem inter-paradigmática.

De encontro com o trabalho apresentado por Modell (2010), recentemente, os debates sobre paradigma lidam com a possibilidade e a natureza de “*straddling paradigms*” em contabilidade gerencial. Kakkuri-Knuuttila, Lukka e Kuorikoski (2008) afirmaram que essa abordagem objetiva integrar conceitos de diferentes paradigmas em um único estudo. E, dessa forma, os estudos que utilizam essa abordagem são contrários ao conceito de incomensurabilidade do paradigma, preconizados por Kuhn (2013). Na Figura 10 são apresentados alguns trabalhos publicados em âmbito internacional sobre paradigma na contabilidade gerencial.

Compreensão da perspectiva paradigmática de periódicos acadêmicos.	(Lowe & Locke, 2005; Merchant, 2010)
Utilização do conceito paradigmático para explicar ou descrever um fenômeno.	(Richardson, 2012)
Paradigma e o desenvolvimento das pesquisas científicas.	(Luft & Shields, 2003; Norreklit, Norreklit & Israelsen, 2006; Granlund & Lukka, 2017)
<i>Straddling paradim</i> : mix de métodos ou abordagens epistemológicas.	(Hopper & Powell, 1985; Kakkuri-Knuuttila, Lukka & Kuorikoski, 2008; Davila & Oyon, 2008; Modell, 2009; Valvio & Sirén, 2010; Wijaya, Ludigdo, Baridwan & Prihatiningtias, 2015)

Figura 10. Pesquisas sobre paradigma em contabilidade gerencial

Fonte: Elaborado pela autora.

Dentre os trabalhos apresentados, verifica-se que grande parte destes tratam do “*straddling paradigms*”. As variações apresentadas estão entre o *mix* de métodos ou o *mix* de paradigmas (ou abordagens epistemológicas). Wijaya, Ludigdo, Baridwan e Prihatiningtias (2015)

sugeriram um *mix* de métodos de pesquisa em contabilidade gerencial, entre o paradigma interpretativista e positivista. Davila e Oyon (2008) trataram de escolas paradigmáticas (econômica/quantitativa, interpretativa/estudo de caso, crítica/histórica), e afirmaram ser desnecessária a dominação de uma escola, sendo a colaboração um aspecto que pode levar a um maior progresso do campo científico.

Outros trabalhos, em menor intensidade, foram realizados na literatura contábil sobre essa temática, conforme demonstra a Figura 10. O trabalho de Lowe e Locke (2005) analisou a perspectiva metodológica das revistas britânicas, ou paradigmas, categorizadas em interpretativa / crítica ou funcionalista / positivista. Enquanto, Richardson (2012) discutiu o artigo publicado por Parker (2012) sobre pesquisas qualitativas. Em específico, analisou a natureza multiparadigmática das pesquisas qualitativas e sua relação com a prática. Neste artigo, não há discussão sobre paradigma, o autor define as pesquisas analisadas como parte de um paradigma interpretativista, empirista e crítico.

Assim, as análises das publicações sobre paradigmas em contabilidade evidenciaram que, após a publicação da pesquisa de Zimmerman (2001), os pesquisadores da área, de maneira homogênea, compartilharam uma visão multiparadigmática, multiteórica ou de *straddling paradigm*; rejeitando, em especial, o monoparadigma econômico como orientador do campo científico.

4.2 POSICIONAMENTO CRÍTICO

Ao analisar o debate paradigmático presente no campo científico contábil apreende-se uma propagação da visão multiparadigmática, multiteórica ou de *straddling paradigm*. Nessa dissertação, propõe-se que não é possível discutir paradigma na área de contabilidade, visto que, segundo os conceitos de Kuhn (2013), a contabilidade gerencial está em um período pré-paradigmático; portanto, sem a existência de um paradigma. Poderá dizer-se que existe uma inconsistência semântica, e que ao tratar de paradigma os pesquisadores se referem à modelos epistemológicos, teóricos ou metodológicos. Contudo, ao discutir, especialmente, as obras de Lukka (2010) e Modell (2010) tornar-se-á evidente que não o é. O que se torna perceptível é a propagação de inconsistências conceituais referentes ao paradigma *kuhniano*. Nesse sentido, tem-se a utilização do termo paradigma de duas formas diferentes, assim como efetuada pelo

próprio Tomas Kuhn (2013): discussão conceitual do que é um paradigma e; implicações do mundo de crenças, valores e poder à ciência.

Iniciar-se-á pelo segundo caso. O termo paradigma foi cunhado na obra de Tomas Kuhn (2013), primordialmente, para explicitar como a ciência progride, com as quebras de paradigmas decursivo de revoluções científicas. Esse modelo histórico de desenvolvimento científico surgiu em contraposição ao positivismo lógico e ao modelo de falsificação de Popper. Contudo, no decorrer de sua obra, o historiador da ciência demonstrou as implicações que crenças, valores e poder – partilhadas por uma comunidade científica – acarretam no progresso científico.

Esses aspectos, pertencentes à tradição científica de uma determinada disciplina, caracterizam-se como presentes em períodos paradigmáticos e apresentam-se como a concepção de mundo de determinada comunidade científica. Mas, estes não foram explorados em seu livro: “Como alguns pesquisadores conseguem converter todos os membros de sua profissão a sua maneira de ver a ciência e o mundo? O que leva um grupo a abandonar uma tradição de pesquisa normal por outra?” (Kuhn, 2013, p. 241-242). Com esses questionamentos, o autor objetivou abrir caminhos para futuras investigações de implicações sociais no mundo científico.

Essa dimensão é apreendida como a principal contribuição da obra *kuhniana* e, portanto, é de fundamental importância que seja explorada. Posteriormente, Tomas Kuhn indicou que esta dimensão está presente em todos os períodos da ciência – incluindo, assim, o período pré-paradigmático. Em contabilidade, Malmi (2010) e Merchant (2010) seguiram sua discussão por esse segundo caminho.

Malmi (2010) debateu aspectos paradigmáticos nas pesquisas em contabilidade gerencial e ressaltou prós e contras desse período científico. Após pontuar como um fator positivo a facilidade na familiarização de novos pesquisadores no campo de pesquisa, o autor afirmou ser problemática a existência de paradigmas na pesquisa. Estes, segundo o autor, implicam em questões de crenças, valores e poder.

Nesse sentido, o artigo de Malmi (2010) assinalou a principal contribuição teórica aceita pela academia da obra de Tomas Kuhn: fatores ocultos presentes na investigação científica. Embora Malmi (2010) tenha feito uma crítica aos fatores sociais e relacionado-os aos paradigmas – assinalando-os como problemáticos - é salutar compreender que estes aspectos estão presentes na ciência – independentemente da presença ou ausência de paradigmas - e

devem ser estudados para que os resultados científicos sejam compreendidos à luz das crenças, valores e relações de poder existentes na academia.

Igualmente à obra de Malmi (2010), Merchant (2010) discorreu sobre as questões de crenças, valores e poder existentes na comunidade acadêmica. O autor não discutiu a existência de paradigma no sentido estreito de Tomas Kuhn, mas enfocou na maneira pela qual a tradição específica de pesquisa pode limitar o desenvolvimento do campo científico. Pode-se afirmar que o trabalho de Merchant (2010) exemplifica o modo pelo qual as crenças, valores e relações de poder constroem a concepção de mundo da comunidade científica. Ao final da obra de Tomas Kuhn (2013) é possível distinguir que a ciência não é sempre racional e neutra – embora tenha sido uma assertiva muito criticada de sua obra, posteriormente o autor reafirma a racionalidade da ciência mantendo, mesmo assim, a visão paradigmática.

Retomando as utilizações do termo paradigma, o primeiro caso, que se refere ao conceito paradigmático, é o responsável pelo maior número de erros e inconsistências presentes na literatura contábil. Para Kuhn (2013, p. 115) paradigma é “um conjunto de ilustrações recorrentes e quase padronizadas de diferentes teorias nas suas aplicações conceituais, instrumentais e na observação”. Essa definição, ilustra paradigmas como um modelo de regras que orientam determinada comunidade científica na elaboração de suas pesquisas. Esse modelo, por sua vez, guia pesquisadores em padrões epistemológicos, teóricos e metodológicos aceitos como “bons” pela comunidade acadêmica. Dentro dessa concepção, Lukka (2010) defendeu uma visão multiparadigmática na pesquisa. Enquanto Modell (2010) e outros autores advogaram em prol do *straddling paradigm*.

Em congruência com o trabalho de Modell (2010), diversos autores defenderam a integração dos conceitos de diferentes paradigmas em um único estudo: *straddling paradigm*. Como já mencionado, os estudos que utilizam essa abordagem são contrários ao conceito de incomensurabilidade de paradigmas, preconizado por Kuhn (2013). Nessa concepção, não há diálogo entre paradigmas, posto que estes divergem em sua visão de mundo e, nesse sentido, segundo Kuhn (2013), a conversa entre eles é uma conversa entre surdos. Assim, ao advogar a favor da integração de diferentes paradigmas incorre-se no pecado de desconsiderar as diferentes concepções de mundo, correndo um risco de invalidar os resultados da investigação na tentativa de fazer dialogar diferentes paradigmas. Ainda, pode-se afirmar que para os autores supracitados, paradigmas são sinônimos de abordagens metodológicas e epistemológicas. Ao tratar dessa forma, limitam o conceito introduzido por Tomas Kuhn. E cometem outra falha conceitual.

Em seu trabalho, Lukka (2010) asseverou que, na prática, a contabilidade é uma disciplina monoparadigmática, pois é dominada pela abordagem econômica norte-americana. Contudo, o autor defendeu a indispensabilidade da existência de múltiplos paradigmas em contabilidade gerencial, visto que nesse modelo o desenvolvimento do campo científico seria mais efetivo. Nesse sentido, Lukka (2010) afirmou que a ciência normal restringe novas abordagens na pesquisa e, portanto, o modelo de ciência normal não deve ser adotado.

Ao utilizar a obra de Tomas Kuhn (1967) como parâmetro na discussão paradigmática, o autor supracitado incorre em uma inconsistência conceitual. Em “A estrutura das revoluções científicas”, Tomas Kuhn define paradigmas como períodos vigentes em comunidades científicas em que há a dominação de uma determinada tradição na pesquisa. Kuhn (2013) definiu como sendo realizações científicas que partilham duas características: capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários, afastando-os das demais atividades científicas; e, realizações, suficientemente, abertas que permitam que toda espécie de problemas possa ser resolvida pelo grupo definido de praticantes da ciência (Kuhn, 2013, p.72). Nesse conceito, paradigmas estão relacionados aos aspectos de crenças, valores e poder, partilhados por determinado grupo de pesquisadores. Assim, é notório que o conceito paradigmático carrega em sua essência a partilha – e não a multiplicidade – de aspectos culturais por determinada comunidade científica. Dada a definição conceitual de Tomas Kuhn (2013), afirma-se que não é possível a existência de multiparadigmas em uma disciplina científica.

Contudo, Kuhn (2013) estabeleceu a existência de um período na ciência em que não há paradigmas orientando as investigações. Nesse período o que se percebe é a existência de múltiplas escolas científicas, cada qual com sua tradição de pesquisa, em disputa pela homogeneidade na disciplina. Nessa concepção, a presente dissertação defende o pressuposto de que, ao tratar a discussão paradigmática por um olhar *kuhniano*, a contabilidade gerencial está situada em um período pré-paradigmático, com a existência de duas escolas: a econômica e a alternativa. Destarte, não se pode atribuir essa disciplina como paradigmática, pois não existe apenas uma tradição de pesquisa vigente e não atende aos critérios de cientificidade estabelecidos por Kuhn (2013) em uma ciência madura. Consequentemente, tampouco pode-se incorrer no lapso de advogar em prol de uma visão multiparadigmática.

4.3. ESTRUTURA (PRÉ) PARADIGMÁTICA DAS PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL, NO BRASIL.

Após discutir paradigma em contabilidade e, em especial, o emprego do termo paradigma, preconizado por Tomas Kuhn (2013), na área contábil. Essa investigação assume o posicionamento que não existe paradigma em contabilidade gerencial. E nesse sentido, ao utilizar o olhar *kuhniano* na análise da estrutura paradigmática do campo científico, defende o pressuposto de que a contabilidade está situada no período pré-paradigmático.

Para atender ao objetivo proposto, esta pesquisa analisou uma extensão de artigos publicados nas revistas brasileiras de alto impacto na área de contabilidade gerencial no biênio 2016-2017 com o objetivo de determinar a estrutura (pré) paradigmática das pesquisas em contabilidade gerencial no Brasil. A seguir evidencia-se a análise dos resultados empíricos da pesquisa.

Nesta dissertação, optou-se por separar a análise da pesquisa em dois polos: pré-paradigmático e paradigmático. No polo pré-paradigmático serão analisadas características presentes nas pesquisas em disciplinas científicas ainda em sua fase pré-científica, de acordo com a conceituação de Kuhn (2013). Dentre esses atributos cita-se: a) coleta de dados ao acaso, sem orientação de um corpo conceitual formado; b) pesquisa efetuada por conveniência e disponibilidade de dados; c) cada pesquisador constitui novamente seu campo de estudo desde os fundamentos; d) o relatório da pesquisa está direcionado para outros leitores, além da comunidade científica; e) pulverização de problemas de pesquisa no campo científico, e; f) presença de diversas escolas e sub-escolas em competição, cada qual com um conjunto particular de fenômenos.

Inicialmente as pesquisas foram agrupadas em empíricas, ensaios teóricos, revisões de literatura e desenvolvimento de modelos teóricos. Após essa divisão, cada uma das seis variáveis foi analisada separadamente, com o objetivo de determinar as características desse período da ciência presente no campo de pesquisa em contabilidade gerencial.

Na Tabela 3 apresenta-se a variável “coleta de dados ao acaso, sem orientação de um corpo conceitual formado”. Esta variável é característica do período pré-paradigmático no qual inexistia um corpo teórico na orientação da coleta de dados. Kuhn (2013) destacou que a atividade científica não pode ser interpretada na ausência de pelo menos um corpo implícito de crenças metodológicas e teóricas interligadas que permita seleção, avaliação e crítica. Se esse

corpo de crenças não está implícito na coleção de fatos, temos então, “meros fatos”. Esses “meros fatos” indicam a falta de critério de cientificidade da disciplina científica e está relacionado ao período pré-paradigmático.

Tabela 3:

Coleta de dados ao acaso, sem orientação de um corpo conceitual formado

Coleta de dados ao acaso? Não há orientação de um corpo conceitual formado?	Sim	Não	Não há coleta de dados
Empírico	28	4	0
Ensaio Teórico	0	0	7
Revisão de Literatura	5	1	0
Desenvolvimento de modelo teórico	2	0	1
Total	35	5	8
	73%	10%	17%

Fonte: Elaborado pela autora.

Os dados apresentados acima evidenciaram a ausência de um corpo conceitual consolidado presente na orientação da coleta de dados e interpretação dos achados da investigação. Dentre os tipos de pesquisa exibidos na amostra estudada, 73% dos artigos analisados não apresentaram a coleta de dados orientada por um corpo conceitual formado. Contudo, dentro dessa extensão de 35 artigos há uma diferenciação que pode ser apontada: artigos sem orientação teórica – baseados apenas em conceitos da área contábil ou de outras disciplinas – ou com fraca justificativa do estudo em termos de contribuição teórica; e, trabalhos com a presença de teoria e elevado rigor metodológico, contudo, sem uma clara articulação do corpo teórico apresentado.

No primeiro caso pôde-se exemplificar os artigos 2, 13, 19 e 20 – verificar apêndice A. Em especial, no artigo 2 constatou-se uma confusão entre os conceitos artefatos de controle, controle gerencial, sistema de controle gerencial e planejamento estratégico. Este fato acarretou em pouca orientação dos dados coletados na pesquisa. Também, cita-se o artigo 13. Neste houve o comunicado da presença da Teoria Contingencial, porém na construção dos constructos percebeu-se que a plataforma teórica não foi completamente respaldada na teoria. No segundo quadro, os artigos 18 e 46 podem ser exemplificados. Em ambos os casos houve um rigor metodológico elevado na pesquisa, com constructos bem orientados. Contudo, não se evidenciou uma pesquisa altamente orientada por um corpo teórico – característica do período paradigmático – sendo a justificativa pouco clara ou amparada na teoria.

Uma porção de apenas 10% dos casos foram orientados em sua coleta e análise dos dados por um corpo teórico. Pode-se citar o artigo 12 como exemplo: este foi muito bem direcionado teoricamente, visando abarcar uma lacuna muito bem explicitada. Ainda, os outros

17% das pesquisas presentes na amostra caracterizaram-se como ensaios teóricos ou desenvolvimento de modelos teóricos e ambos não utilizaram dados para comprovação de suas pesquisas. Assim, os resultados dessa variável apontaram para uma predominância das pesquisas no período pré-paradigmático, acentuando-se a falta de rigor científico, decorrente dessa característica, no campo acadêmico e direcionamento para a prática profissional.

Outra característica presente em comunidades científicas do período pré-paradigmático é a limitação da pesquisa ao acesso aos dados no campo científico. Nesse caso, as pesquisas não são orientadas por um paradigma ou pela necessidade de desenvolvimento do conhecimento na área de pesquisa. Estas, contudo, têm seu problema de pesquisa definido de acordo com a facilidade de acesso ao objeto de estudo. Assim, os problemas não são escolhidos por necessidades teóricas, mas de acordo com a possibilidade de realização da pesquisa e acesso aos dados. Na Tabela 4 revela-se a presença da variável “pesquisa efetuada por conveniência e disponibilidade de dados” no campo de pesquisa em contabilidade gerencial.

Tabela 4:

Pesquisa efetuada por conveniência e disponibilidade de dados

Pesquisa efetuada por conveniência e disponibilidade de dados?	Sim	Não	Não há coleta de dados
Empírico	17	15	0
Ensaio Teórico	0	0	7
Revisão de Literatura	1	5	0
Desenvolvimento de modelo teórico	1	1	1
Total	19	21	8
	40%	44%	17%

Fonte: Elaborado pela autora.

Os resultados descritivos apresentados na Tabela 4 apontaram que 44% dos artigos analisados na fase empírica da pesquisa não mencionaram direta ou indiretamente a conveniência ou disponibilidade de acesso aos dados como fato ocorrido na realização da atividade científica. Enquanto 40% das pesquisas indicaram que a disponibilidade de dados ou conveniência foi um fator motivador da investigação. Embora, não se possa afirmar que a maior parte das pesquisas possuem essa característica presente do período pré-paradigmático, um percentual relevante (44%) demonstrou explicitamente a presença desse fator na comunidade acadêmica. Isto indica que grande parte das pesquisas do campo ainda possuem tal característica, embora não seja dominante. Assim, grande parte das pesquisas foram limitadas à acessibilidade aos dados apreendidos do objeto; contribuindo para a dificuldade em promover o desenvolvimento científico da contabilidade gerencial.

A variável “cada pesquisador constitui novamente seu campo de estudo desde os fundamentos” é outro atributo presente no período pré-paradigmático. Nesse período, os

cientistas constroem seus relatórios de pesquisa de forma exaustiva; observa-se a descrição de conceitos elementares do ponto de vista de diversos autores da literatura estudada, incluindo autores clássicos, nas seções de introdução e referencial teórico. Essas características se manifestam no campo científico porque a pesquisa não é orientada por um paradigma e, conseqüentemente, não há a aceitação de preceitos pela comunidade acadêmica. Dessa forma, os pesquisadores precisam justificar amplamente a base teórica de seus trabalhos para legitimá-los perante a comunidade científica. Na Tabela 5 expõe-se os resultados obtidos para essa variável.

Tabela 5:

Cada pesquisador constitui novamente seu campo de estudo desde os fundamentos

Cada pesquisador constitui novamente seu campo de estudo desde os fundamentos?	Sim	Não	Não há coleta de dados
Empírico	29	3	0
Ensaio Teórico	0	0	7
Revisão de Literatura	5	1	0
Desenvolvimento de modelo teórico	3	0	0
Total	37	4	7
	77%	8%	15%

Fonte: Elaborado pela autora.

Ao investigar a constituição dos aspectos fundamentais que orientam a pesquisa, o resultado empírico apresentado na Tabela 5 atestou que 77% dos artigos constituíram exaustivamente seu campo de pesquisa. E, apenas 8% dos trabalhos analisados não possuíram tal característica pré-paradigmática, ou seja, são mais objetivos no que tange a construção da plataforma teórica. Dentre esses 4 artigos destacou-se o artigo 2. Este não reconstruiu conceitos primordiais, mas partiu para uma articulação da Teoria Institucional. Ainda, 15% dos artigos foram classificados como ensaios teóricos e, portanto, não possuem revisão de literatura em suas pesquisas. Os resultados dessa variável apontaram homogeneamente que as pesquisas na área de contabilidade gerencial reconstroem seu campo de estudos desde os fundamentos, objetivando torná-la mais legitimada e aceita pela comunidade acadêmica.

A quarta característica do período pré-paradigmático, descrita por Tomas Kuhn (2013), é apresentada pela variável “o relatório da pesquisa está direcionado para outros leitores, além da comunidade científica”. Nessa concepção, os pesquisadores orientam o resultado de suas investigações para a comunidade externa. Isto implica em relatórios de pesquisa mais detalhados em seus resultados e conclusões e em uma linguagem menos acadêmica, de maior compreensão por leitores leigos ou de outras ciências especializadas. Na Tabela 6 exibe-se os resultados encontrados na amostra estudada.

Tabela 6:

Relatório da pesquisa direcionado para outros leitores, além da comunidade científica

O relatório da pesquisa está direcionado para outros leitores, além da comunidade científica?	Sim	Não	Não há coleta de dados
Empírico	31	1	0
Ensaio Teórico	0	0	7
Revisão de Literatura	5	1	0
Desenvolvimento de modelo teórico	3	0	0
Total	39	2	7
	81%	4%	15%

Fonte: Elaborado pela autora.

Os resultados apresentados pela Tabela 6 retrataram que 81% dos artigos analisados dispuseram seus resultados e conclusões de maneira detalhada, posto que visaram abarcar outros leitores além da comunidade científica especializada, já familiarizada com os problemas de pesquisa estudados. Ainda, os resultados sugerem que devido a pulverização das pesquisas no campo científico – e a ausência de um paradigma – há muitas investigações incipientes e pouco exploradas em contabilidade gerencial, fato que acarretou em uma comunidade científica desabituada aos problemas de pesquisa estudados. Como consequência, originou-se um maior detalhamento dos resultados e implicações das pesquisas em seus relatórios científicos.

Sinteticamente, pode-se afirmar que, no que tange as variáveis “coleta de dados ao acaso, sem orientação de um corpo conceitual formado”, “pesquisa efetuada por conveniência e disponibilidade de dados”, “cada pesquisador constitui novamente seu campo de estudo desde os fundamentos” e “o relatório da pesquisa está direcionado para outros leitores, além da comunidade científica”, as características do período pré-paradigmático analisados indicaram que a contabilidade gerencial está situada nesse período da ciência. Ainda, segundo Tomas Kuhn (2013), o período pré-paradigmático se caracteriza pela presença de mais duas variáveis: “pulverização de problemas de pesquisa no campo científico” e “presença de diversas escolas e sub-escolas em competição, cada qual com um conjunto particular de fenômenos”.

Para analisar a variável “pulverização de problemas de pesquisa”, optou-se por investigar a dispersão dos temas de pesquisa encontrados na amostra. Uma vez que, no período paradigmático há o direcionamento das pesquisas para problemas considerados relevantes para a academia; por conseguinte, poucos temas de pesquisas são investigados pela comunidade acadêmica. Assim, no período pré-paradigmático – caracterizado pela ausência de um

paradigma de pesquisa – a variável “pulverização de problemas de pesquisa” é presente na amostra. Na Tabela 7 demonstra-se os resultados encontrados na fase empírica da investigação.

Tabela 7:

Pulverização de problemas de pesquisa

Temas	Quantidade
Desempenho	10
Campo Científico	5
Orçamento	4
<i>Balanced Scorecard</i>	3
Controle Gerencial	3
Ferramentas de Contabilidade Gerencial	2
Controle Interno	2
Custos	2
Custos logísticos	2
Justiça Organizacional	2
Sistema de Controle Gerencial	2
Controladoria	1
Custos assimétricos	1
Experimento	1
Folga Orçamentária	1
Gestão Ambiental	1
Gestão Estratégica de Custos	1
Gestão Interorganizacional	1
Orçamento de Capital	1
<i>Target Costing</i>	1
Custo total de propriedade (TCO)	1
Tributária	1
Total	48

Fonte: Elaborado pela autora.

Os resultados obtidos apresentados na Tabela 7 foram extraídos do polo paradigmático. Conforme mencionado no referencial teórico, em um período paradigmático incorre-se na aglomeração de problemas de pesquisa em uma pequena diversidade de temas. Já no período pré-paradigmático nota-se uma pulverização de questões de pesquisa em diversos temas, sem um maior direcionamento na disciplina científica. Nessa amostra, verificou-se que existe uma significativa pulverização dos problemas de pesquisa em razão dos temas apresentados, indicado pelo cálculo de média – concentração de dados em uma distribuição – no valor de 2,18; nesse caso, quanto mais próximo de zero maior a dispersão da amostra. Foram 22 temas discutidos em contabilidade gerencial, dentro de uma amostra de 48 artigos. Dentre os temas que se destacaram pode-se citar apenas: “desempenho” e “campo científico”, com 10 e 5 artigos, respectivamente. Assim, depreendeu-se dos dados empíricos obtidos e analisados, nessa e nas demais variáveis, que a contabilidade gerencial está em uma fase pré-paradigmática.

Quanto a análise da variável “presença de diversas escolas e sub-escolas em competição, cada qual com um conjunto particular de fenômenos”, pretendeu-se demonstrar

uma polarização nas características das pesquisas, com a presença de duas escolas competidoras: a econômica e a alternativa. Para tanto, essa variável foi analisada com base nos atributos presentes no polo paradigmático: a) vigilância crítica da pesquisa; b) diferentes modos de conceber a realidade; c) leis e teorias; d) aplicação, e; e) instrumentação. Conforme aludido anteriormente, embora de forma desordenada, esses atributos paradigmáticos estão presentes em outros períodos da ciência, dando indícios das principais características das escolas científicas. Para tanto, serão utilizados, também, na mensuração das qualidades de cada escola pré-paradigmática da contabilidade gerencial.

Na fase pré-paradigmática, constatou-se, muitas vezes, a ausência de leis e teorias próprias, a forma de conceber a realidade pouco estruturada e a exiguidade de rigor metodológico e da vigilância crítica das pesquisas. Portanto, após a análise do polo paradigmático será possível identificar a presença em contabilidade gerencial de diferentes escolas competidoras ou de um paradigma de pesquisa – de acordo com a análise para a variável “presença de diversas escolas e sub-escolas em competição, cada qual com um conjunto particular de fenômenos” , do polo pré-paradigmático; e para as variáveis “capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários” e “o paradigma deve permitir que toda espécie de problemas relevantes possa ser resolvida por determinado grupo” , do polo paradigmático. E, dessa maneira, ratificar a correta configuração da contabilidade gerencial brasileira no período científico. Salienta-se que, posto a orientação epistemológica Interpretativista da pesquisa, a localização da contabilidade nos períodos pré-paradigmático ou paradigmático está condicionada ao contexto estudado, dentro de uma realidade observada pelo pesquisador. Realidade esta que é dinâmica e relacionada ao período estudado.

Assim sendo, empreendeu-se a análise empírica do polo paradigmático. Nesse polo, foram analisados aspectos inerentes a uma ciência amadurecida, preconizada por Kunh (2013) como o estágio da ciência no qual existem paradigmas na pesquisa. Para tal, iniciou-se a análise das regras presentes na disciplina científica que podem ser visualizadas nos relatórios de pesquisa: a) vigilância crítica da pesquisa; b) diferentes modos de conceber a realidade; c) leis e teorias; d) aplicação, e; e) instrumentação. Todavia, a presença de regras nos artigos científicos não caracteriza uma disciplina como paradigmática. Para que a contabilidade gerencial possa ser classificada como uma disciplina paradigmática, além de compartilhar regras comuns na disciplina científica, suas realizações precisam partilhar dois aspectos: f) capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários, e; g) o paradigma deve permitir que toda espécie de problemas relevantes possa ser resolvida por determinado grupo.

A variável “vigilância crítica da pesquisa” é representada pelo polo epistemológico. A vigilância crítica da pesquisa é uma característica de ciências amadurecidas e presente no período paradigmático. É um indicativo de alto nível de cientificidade e rigor metodológico de uma disciplina científica. Esta variável será mensurada pelo tema de pesquisa – ver Tabela 7 – e o problema de pesquisa e as hipóteses da pesquisa apresentados na Tabela 8.

Tabela 8:

Apresentação dos resultados: Polo Epistemológico

Polo epistemológico							
Tópicos	Sim	%	Não	%	n/a	%	Preposições
Existe enunciado do problema de pesquisa?	48	100%	0	0%	0	0%	n/a
Os elementos relevantes do problema de pesquisa estão explicitados?	42	88%	6	13%	0	0%	n/a
Há delimitação do problema de pesquisa?	35	73%	13	27%	0	0%	n/a
Existe juízo de valor no problema de pesquisa?	1	2%	47	98%	0	0%	n/a
Existe relação entre variáveis no problema de pesquisa?	29	60%	19	40%	0	0%	n/a
O título, problema de pesquisa e objetivos estão dialogando entre si?	38	79%	10	21%	0	0%	n/a
A pesquisa contém hipóteses de teste?	10	21%	36	75%	0	0%	2
A hipótese de teste da pesquisa é condizente com o problema de pesquisa?	10	21%	2	4%	36	75%	n/a
A hipótese de teste da pesquisa é condizente com a plataforma teórica?	10	21%	2	4%	36	75%	n/a

Fonte: Elaborado pela autora.

Em relação ao tema de pesquisa, notou-se, conforme já mencionado, uma pulverização na área de contabilidade gerencial. Os temas de pesquisa que mais se destacaram na disciplina científica são “desempenho” (10), “campo científico” (5), “orçamento” (4), “*balanced scorecard*” (3) e “controle gerencial” (3). Embora a academia se caracterize pela disseminação de diversos temas de pesquisa, desses dados apreendeu-se que o tema desempenho indicou uma tendência nas pesquisas em contabilidade gerencial, representando 21% da amostra.

Quanto aos tópicos relativos ao problema de pesquisa, asseverou-se que todos os trabalhos investigados possuem o problema de pesquisa expresso em forma interrogativa ou afirmativa. Esse fato denota rigor metodológico e direcionamento quanto aos objetivos da pesquisa. Na análise da questão de pesquisa, verificou-se que em 88% dos casos os elementos do problema de pesquisa estão explicitados; em 73% da amostra houve delimitação do problema de pesquisa; em 98% dos trabalhos não existiu juízo de valor; em 60% dos artigos analisados existiu relação entre variáveis e; em 79% das investigações houve congruência entre título, questão de pesquisa e objetivos. Portanto, pode-se afirmar que, no que tange à vigilância crítica da questão de pesquisa, a amostra apresentou-se com elevada qualidade metodológica.

Essa característica sugere a contabilidade em um período paradigmático. Em relação aos atributos da pesquisa, a presença de relação entre variáveis teve dicotomia acentuada, 60% presente e 40% ausente. Assim, em contraponto à assertiva anterior, essa característica indica a presença de duas escolas científicas em contabilidade gerencial. Embora não se possa depreender assertivas sobre a estrutura (pré) paradigmática da contabilidade gerencial a partir dessa variável, sugere-se que os indícios apontam para um período pré-paradigmático – presença de escolas competidoras – com um acentuado rigor metodológico no que tange às questões de pesquisa.

No que tange às hipóteses da pesquisa, 21% da amostra apresentou hipóteses testáveis e, ainda, há 2 artigos com preposições enunciadas. Em 2 casos analisados, artigos 26 e 40, as hipóteses não foram condizentes com o problema de pesquisa. E, no caso 40 as hipóteses também foram inadequadas à plataforma teórica; ainda, o artigo 1 apresentou a mesma inconsistência. Salienta-se que 75% dos trabalhos analisados não possuem enunciação de hipóteses, ainda que 60% das pesquisas analisadas apresentaram relações entre variáveis. Sugere-se que a enunciação de hipóteses não seja uma regra na disciplina científica de contabilidade gerencial.

A variável “diferentes modos de conceber a realidade” é apresentada na Tabela 9. Essa variável é configurada pelo polo metodológico, classificado em: empirista, positivista, estruturalista, funcionalista, sistêmico, fenomenológico descritivo, fenomenológico hermenêutico e dialético. Os diferentes modos de conceber a realidade estão relacionados à maneira como a ciência é construída e à visão da comunidade acadêmica ao que se considera ciência. Nesse sentido, na existência de um paradigma, a comunidade partilha uma mesma concepção de mundo, no sentido de crenças, valores e relações de poder. Epistemologia e paradigma representam conceitos distintos, porém estritamente relacionados: o paradigma determina a maneira “correta” - segundo a concepção da comunidade científica - de se construir o conhecimento.

Tabela 9:

Apresentação dos resultados: Polo Metodológico

Tipo de Pesquisa / Abordagem	Polo Metodológico			
	Empirismo	Positivismo	Estruturalismo	Não Identificado
Empírico	24	7	-	-
Ensaio Teórico	2	-	5	-
Revisão de Literatura	-	-	-	7
Desenvolvimento de modelo teórico	3	-	-	-
Total	29	7	5	7

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise dos resultados dos 48 artigos revelou um aspecto característico do campo científico em contabilidade gerencial: falta de orientação epistemológica. Em artigos do tipo ensaios teóricos observou-se que, 2 destes possuem uma abordagem Empirista, enquanto os outros 5 artigos defendem uma visão Estruturalista ou ainda, Interpretativista e da Teoria Crítica. Esses resultados indicaram um anseio por mais publicações de abordagens alternativas, em especial, derivadas da corrente Estruturalista, visto que ensaios teóricos tendem à ser trabalhos de maior criticismo e pioneirismo em sua área de pesquisa. Os artigos de revisão de literatura não foram classificados, isto porque o foco específico de levantamento do campo de pesquisa não possibilitou uma clara definição da maneira pela qual o conhecimento foi construído. Enquanto todos os trabalhos classificados como desenvolvimento de teoria foram definidos como do tipo Empirista.

Relativo aos artigos do tipo empíricos, estes correspondem a 65% da amostra estudada. Desses 31 artigos, 24 classificaram-se em Empirista e 7 em Positivista. Porém, essa classificação representou uma tentativa de encaixar as pesquisas de contabilidade gerencial em uma “caixa epistemológica”. As correntes epistemológicas foram surgindo em decorrência da visão que os cientistas das ciências especializadas possuem do objeto. Assim, diversas dessas correntes surgiram das ciências matemáticas, físicas e sociais (Hessen, 2012). A contabilidade é, ainda, uma disciplina científica incipiente e muito nova, datando, aproximadamente, menos de 100 anos atrás. Dessa forma, apreendeu-se da amostra estudada que as pesquisas em contabilidade gerencial não possuem uma epistemologia definida, de outras áreas ou de sua própria derivação, sendo os artigos classificados superficialmente em Empiristas e Positivistas. Dos 31 artigos analisados, concebeu-se a tendência em se fazer pesquisas Positivista, com análise das relações entre variáveis e teste de teorias. Todavia, das 7 pesquisas classificadas como Positivistas, embora todas partilhem a presença de teorias guiando a coleta e análise de dados, pode-se afirmar que os artigos 45 e 46 são os que mais se aproximam de uma corrente Positivista. Os demais casos apresentam algumas variantes, como, por exemplo, os artigos 2 e 48 que possuem atributos Positivistas mas coletaram os dados de forma qualitativa – não se pode afirmar que pesquisas qualitativas são positivistas: epistemologia e método não dialogam. Nas pesquisas qualitativas o fator subjetivo do pesquisador é transcendente. Ainda, cita-se o artigo 15 que se denomina Interpretativista, mas foi, nessa pesquisa, classificado como Positivista.

Dos 31 artigos empíricos 77% classificaram-se como de orientação epistemológica Empirista. Todos os 24 artigos partilharam a falta de uma teoria na direção da coleta e análise

dos dados. Alguns exemplos, como os artigos 18 e 30, utilizaram métodos quantitativos, com análise da relação entre variáveis e até possuem teoria, contudo, esta não está direcionada à coleta e análise dos dados e, portanto, a teoria configurou-se como um pano de fundo dentro da pesquisa empírica. Também o artigo 44 partilhou dessa última assertiva, e acrescentou-se a coleta os dados por meio de técnicas qualitativas; estas, por sua vez, possuem um fator subjetivo do pesquisador, não aceito pelos positivistas. Outrossim, os artigos 37 e 38 classificaram-se como positivistas, sem possuir uma teoria de base. E os artigos 13 e 43 possuem relações entre variáveis e métodos quantitativos, no entanto, sem uma teoria para orientar a pesquisa; possuem, assim, apenas evidências empíricas dessas relações medidas quantitativamente.

Destarte, compreendeu-se que há uma tentativa de realização de pesquisas positivistas em contabilidade gerencial. Entretanto, as práticas dessa disciplina científica não foram adequadas à corrente epistemológica positivista, em especial pela falta de teoria guiando os achados da pesquisa e pela utilização de métodos qualitativos, que possuem um fator subjetivo do pesquisador, e, portanto, implicam inconsistência aos pressupostos positivistas. Ademais, pela característica de ausência de teorias, esses trabalhos classificaram-se como empiristas, embora essa corrente também se afaste do fator subjetivo em suas pesquisas. Portanto, pode-se afirmar que o conhecimento em contabilidade gerencial está sendo construído sem orientação epistemológica e, ainda, não encontrou sua maneira adequada de fazer pesquisa, buscando, “copiar” modos de compreender o objeto estudado, de outras ciências especializadas. Assim, os resultados demonstraram que quanto a essa característica, a contabilidade gerencial não possui um paradigma, visto que não há modelos epistemológicos na ciência, mas sim, tentativas de aproximação do positivismo e do empirismo.

Pelos pressupostos de Kuhn (2013) a enunciação de leis e teorias, estritamente relacionadas, por determinada comunidade científica é um atributo do período paradigmático. Assim, a variável “leis e teorias” foi analisada por meio do polo teórico. Este é composto pelo programa em superfície (quantitativo) ou programa em profundidade (qualitativo); presença teórica; artigo fundamentado apenas em conceitos da prática contábil; e, por fim, a indicação da teoria de base presente nas investigações – ver Tabela 10.

Tabela 10:

Apresentação dos resultados: Polo Teórico – Teorias de base dos artigos

Teoria	Quantidade
Nenhuma	31
Teoria Institucional	7
Teoria Contingencial	3
Teoria Ator-Rede	2

Teoria dos Papéis e <i>empowerment</i> psicológico	2
Teoria da Agência	1
Teoria da Gestão da Incerteza	1
Teoria Forte da Estruturação	1

Fonte: Elaborado pela autora.

Os resultados empíricos da pesquisa apontaram que 31 artigos (65%) não possuem teoria de base guiando a coleta e análise dos dados, sendo embasados apenas em conceitos contábeis e/ou de outras disciplinas científicas. Dentre esses casos, ressalta-se o artigo 3, embasado apenas no conceito orçamentário, e o artigo 24, que, além de conceitos de contabilidade, baseia-se em conceitos de vieses cognitivos.

A Teoria Institucional foi a teoria mais utilizada nas pesquisas (15%), seguida pela Teoria Contingencial (6%) e com pouco destaque para as demais teorias. Nesse contexto, é oportuno indicar a leitura do artigo 2. Este, embora tenha sido citado por inconsistência conceitual no que tange aos “controles”, utiliza a Teoria Institucional em uma nova concepção de mudança institucional, sendo notório a articulação da teoria. Ao passo que, a utilização da Teoria da Gestão da Incerteza, indicada no artigo 1, não dá indícios de ser uma teoria, mas aspectos conceituais.

O programa em profundidade esteve presente em 54% dos casos e o programa em superfície em 46% dos casos. Esses dados indicaram uma distribuição equivalente entre as pesquisas qualitativas e quantitativas presentes no campo científico, com leve tendência a pesquisas mais qualitativas. Os resultados ainda demonstraram que apenas 35% dos artigos possuem teoria de base e 58% dos artigos foram embasados apenas em conceitos da prática contábil. Dessa forma, os resultados da variável “leis e teorias” indicaram ausência de características paradigmáticas: grande parte das pesquisas não possuem teoria de bases (65%) e pulverização de teorias. E, por conseguinte, pode-se reiterar a presença da contabilidade gerencial no período pré-científico.

Por fim, em relação aos atributos das pesquisas, a caracterização do polo teórico sugere a polarização das realizações científicas no que se refere ao programa de profundidade (54%) e de superfície (46%). Em relação ao corpo teórico, não há indícios de polarização, visto que apenas a Teoria da Agência é de base econômica. Todavia na próxima seção será analisada a divergência quanto às teorias e suas derivações conceituais, dado que 65% dos artigos não possuem teoria de base.

A variável “aplicação” é caracterizada pelo polo técnico. Neste polo estão presentes a forma de operacionalização das investigações, sendo estratégia de pesquisa – ver Tabela 11,

ocorrência do fenômeno no tempo, representação da realidade, técnicas de coleta de dados – ver Tabela 12, e tipos de dados.

Tabela 11:

Apresentação dos resultados: Polo Técnico – Estratégia de pesquisa

Estratégia de Pesquisa	Quantidade
Estudo de Caso	16
<i>Survey</i>	15
Outra	10
Pesquisa Bibliográfica	6
Quase-experimento	1

Fonte: Elaborado pela autora.

Os dados apresentados na Tabela 11 do polo técnico demonstraram as estratégias de pesquisas utilizadas no campo científico de contabilidade gerencial. Apreendeu-se dos resultados expostos que existe uma polarização de estratégias de pesquisa na disciplina científica: estudo de caso (33%) e *survey* (31%).

Tabela 12:

Apresentação dos resultados: Polo Técnico – Técnica de coleta de dados

Técnica de Coleta de Dados	Quantidade
Questionário	11
Entrevista; observação e análise documental	10
Análise Documental	10
Não se aplica (n/a)	9
Entrevista e análise documental	3
Entrevista	3
Análise de documentos e questionários	1
Meta-análise	1

Fonte: Elaborado pela autora.

Em relação às técnicas de coleta de dados mais utilizadas na academia, observou-se que, em mais da metade dos casos, os métodos utilizados foram questionários (23%), triangulação de dados com entrevista, observação e análise documental (21%) e análise documental (21%). Ainda, em 63% da amostra as fontes de dados foram dados primários e em apenas 13% as pesquisas basearam-se apenas em dados secundários. Da ocorrência do fenômeno no tempo, somente 31% são decorrentes de aspectos teóricos, sendo os 69% restantes decorrentes de aspectos contemporâneos, reafirmando a característica das pesquisas de contabilidade gerencial voltadas para a prática profissional. E, em 77% dos artigos a representação da realidade ocorreu por meio de fenômenos que acontecem naturalmente no mundo, sem a possibilidade de controle desses fenômenos para apreensão do conhecimento gerado. Logo, com base nos resultados da variável “aplicação” do polo técnico, infere-se que a contabilidade gerencial está no período pré-paradigmático. Em mais uma análise comprovou-se a polarização das regras aceitas no

campo científico, provavelmente oriundas de diferentes escolas científicas. No que tange às estratégias de pesquisa do campo, temos a dicotomia entre *survey* e estudo de caso. Algo similar apresentou-se nas técnicas de coleta de dados: questionários, triangulações com entrevista, análise documental e observação e análise documental.

Outra variável examinada foi a “instrumentação”, caracterizada pelo polo de avaliação. Esse polo representa a forma pela qual os resultados da pesquisa são analisados e exibidos à luz de um corpo conceitual orientador da pesquisa. Para as pesquisas quantitativas, 22 casos (46%), foi analisado o tipo de amostragem. Em 100% dos casos de amostragem foi utilizado o método de amostragem não probabilístico e, conseqüentemente, todos os casos não apresentaram cálculo de amostragem. No que se refere às técnicas de análise quantitativas, 20 artigos indicaram métodos de análise quantitativos, compondo 42% da amostra estudada. Na Tabela 13 apresenta-se as principais técnicas utilizadas.

Tabela 13:

Apresentação dos resultados: Polo Avaliação – Técnica de análise quantitativa

Técnicas de análise quantitativa	Quantidade
Modelagem de equações estruturais	5
Estatística Descritiva	3
<i>Mann-Whitney</i>	2
Método de Fischer	2
Análise de correspondência múltipla	1
Análise de Conteúdo	1
Análise Envoltória dos Dados	1
<i>Kruskal-Wallis</i>	1
Correlação de <i>Spearman</i>	1
Regressão linear	1
Modelo de Anderson, Asdemir e Tripathy (2013)	1
Modelo de fronteira estocástica	1
Total	20

Fonte: Elaborado pela autora.

Dentre as técnicas de avaliação quantitativa observou-se a presença do método estatístico “Modelagem de Equações Estruturais” como o mais utilizado, 5 artigos. Contudo, constatou-se a utilização de um elevado número de técnicas estatísticas diferentes, indicando que, embora a “Modelagem de Equações Estruturais” represente 25% dos artigos quantitativos, não há uma tendência na disciplina científica. Relativo às técnicas de avaliação qualitativas, existe maior uniformidade quanto as técnicas empregadas: análise de conteúdo (17), análise de conteúdo e análise do discurso (1) e análise do discurso (1); totalizando assim, 19 casos que representam 40% da amostra. Ainda, 9 observações não foram classificadas quanto a utilização de técnicas de análise de dados, sendo 7 ensaios teóricos e 1 desenvolvimento de teoria. Dessa maneira, no que tange a variável “instrumentação”,

ratifica-se o pressuposto de que a contabilidade gerencial está no período pré-paradigmático. Em relação as características da pesquisa, observou-se a dicotomia entre as técnicas de avaliação qualitativa – com predominância da análise de conteúdo – e quantitativa – com tendência a modelagem de equações estruturais.

Por fim, as variáveis “presença de diversas escolas e sub-escolas em competição, cada qual com um conjunto particular de fenômenos” , “capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários” e “o paradigma deve permitir que toda espécie de problemas relevantes possa ser resolvida por determinado grupo” ainda não foram analisadas. Conforme supracitado, essas variáveis corroboram de forma precisa os indícios apontados pelas demais variáveis ao longo da análise.

A variável “presença de diversas escolas e sub-escolas em competição, cada qual com um conjunto particular de fenômenos” está em oposição às variáveis “capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários” e “o paradigma deve permitir que toda espécie de problemas relevantes possa ser resolvida por determinado grupo” . Na existência da primeira, as outras estarão ausentes no campo científico. O contrário se faz verdadeiro. Nessa concepção, os resultados estão sintetizados na Figura 11.

Estrutura Paradigmática	Variável Analisada	Resultados
Polo Pré-paradigmático	Coleta de dados ao acaso. Não há orientação de um corpo conceitual formado.	Os resultados dessa variável apontam para uma predominância das pesquisas no período pré-paradigmático (73%). As pesquisas caracterizam-se pela falta de orientação de um corpo conceitual na coleta de dados e falta de articulação de teoria (nos casos em que há teoria de base). Acentua-se a falta de rigor científico, decorrente dessa característica, no campo acadêmico e direcionamento para a prática profissional.
	Pesquisa efetuada por conveniência e disponibilidade de dados.	Embora, não se possa afirmar que a maior parte das pesquisas possuem características do período pré-paradigmático, um percentual relevante (44%) demonstra explicitamente a presença desse aspecto na comunidade acadêmica. Assim, grande parte das pesquisas são limitadas à acessibilidade aos dados apreendidos do objeto; contribuindo para a dificuldade em promover o desenvolvimento científico da contabilidade gerencial. Dessa forma, sugere-se que a pesquisa em contabilidade gerencial ainda está no período pré-paradigmático.
	Cada pesquisador constitui novamente seu campo de estudo desde os fundamentos.	Os resultados dessa variável apontam homogeneamente (77%) que as pesquisas na área de contabilidade gerencial reconstróem seu campo de estudos desde os fundamentos, objetivando torná-la mais legitimada e aceita pela comunidade acadêmica. Caracteriza-se, assim, a disciplina como pré-paradigmática.
	O relatório da pesquisa está direcionado para outros leitores, além da comunidade científica.	Os resultados apresentados dessa variável retratam que 81% dos artigos analisados dispõem seus resultados e conclusões de maneira detalhada, posto que visam abarcar outros leitores além da comunidade científica especializada, já familiarizada com os

		problemas de pesquisa estudados. E, esses atributos estão presentes do período pré-paradigmático.
	Pulverização de problemas de pesquisa.	Nessa amostra, verifica-se que existe uma significativa pulverização dos problemas de pesquisa em razão dos temas apresentados. São 22 temas discutidos em contabilidade gerencial, dentro de uma amostra de 48 artigos. Dentre os temas que se destacam pode-se citar apenas: “desempenho” e “campo científico”, com 10 e 5 artigos, respectivamente. Assim, depreende-se dos dados empíricos obtidos e analisados, nessa e nas demais variáveis, que a contabilidade gerencial está em uma fase pré-paradigmática.
	Diversas escolas e sub-escolas em competição e cada qual tem um conjunto particular de fenômenos.	A partir da análise dos atributos da pesquisa científica examinados pelas variáveis "vigilância crítica das pesquisas", "diferentes modos de conceber a realidade", "leis e teorias", "aplicação" e "instrumentação" afirma-se a presença de duas escolas competidoras no campo científico de contabilidade gerencial.
Polo paradigmático	Vigilância crítica das pesquisas.	No que tange à vigilância crítica da questão de pesquisa, a amostra apresenta-se com elevada qualidade metodológica. Essa característica sugere a contabilidade em um período paradigmático. Em relação aos atributos da pesquisa, a presença de relação entre variáveis tem dicotomia acentuada, 60% presente e 40% ausente. Assim, em contraponto à assertiva anterior, essa característica indica a presença de duas escolas científicas em contabilidade gerencial. Dessa forma, sugere-se que, embora não se pode depreender assertivas a partir dessa variável, os indícios apontam para um período pré-paradigmático – presença de escolas competidoras – com um acentuado rigor metodológico no que tange às questões de pesquisa.
	Diferentes modos de conceber a realidade.	Os resultados demonstram que quanto a essa característica, a contabilidade gerencial não possui um paradigma, visto que não há modelos epistemológicos na ciência, mas sim, tentativas de aproximação do positivismo e do empirismo.
	Leis e Teorias.	Os resultados da variável “leis e teorias” indicam ausência de características paradigmáticas: grande parte das pesquisas não possuem teoria de bases (65%) e há pulverização de teorias. E, por conseguinte, pode-se reiterar a presença da contabilidade gerencial no período pré-científico.
	Aplicação.	Com base nos resultados da variável “aplicação” infere-se que a contabilidade gerencial está no período pré-paradigmático. Em mais uma análise comprovou-se a polarização das regras aceitas no campo científico, provavelmente oriundas de diferentes escolas científicas. No que tange às estratégias de pesquisa do campo, tem-se a dicotomia entre <i>survey</i> e estudo de caso. Algo similar apresenta-se nas técnicas de coleta de dados: questionários, triangulações com entrevista, análise documental e observação e análise documental.
	Instrumentação.	No que tange a variável “instrumentação”, ratifica-se o pressuposto de que a contabilidade gerencial está no período pré-paradigmático. Em relação as características da pesquisa, observa-se a dicotomia entre as técnicas de avaliação qualitativa – com predominância da análise de conteúdo – e quantitativa – com tendência a modelagem de equações estruturais.
	Capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários.	A partir da análise dos atributos da pesquisa científica examinados pelas variáveis "vigilância crítica das pesquisas", "diferentes modos de conceber a realidade", "leis e teorias", "aplicação" e "instrumentação" afirma-se que não existe um paradigma em contabilidade gerencial capaz de atrair um grupo dominante e duradouro de partidários, visto que existe uma dicotomia acentuada de regras presentes no campo científico.

	Paradigma deve permitir que toda espécie de problemas relevantes possa ser resolvida por determinado grupo.	A partir da análise dos atributos da pesquisa científica examinados pelas variáveis "vigilância crítica das pesquisas", "diferentes modos de conceber a realidade", "leis e teorias", "aplicação" e "instrumentação" afirma-se que não há um paradigma dominante em contabilidade gerencial. Dessa maneira, verifica-se uma pulverização de problemas de pesquisa, sem o direcionamento teórico fornecido pelos períodos paradigmáticos.
--	---	--

Figura 11. Resultados sintéticos dos polos pré-paradigmáticos e paradigmáticos.

Fonte: Elaborado pela autora.

Na Figura 11 sintetizou-se os principais resultados empíricos da pesquisa em relação à estrutura científica da disciplina contabilidade gerencial. Quanto ao polo pré-paradigmático as seis variáveis analisadas “coleta de dados ao acaso, não há orientação de um corpo conceitual formado”, “pesquisa efetuada por conveniência e disponibilidade de dados”, “cada pesquisador constitui novamente seu campo de estudo desde os fundamentos”, “o relatório da pesquisa está direcionado para outros leitores, além da comunidade científica”, “pulverização de problemas de pesquisa” e “diversas escolas e sub-escolas em competição e cada qual tem um conjunto particular de fenômenos”, especificaram que a contabilidade gerencial está em um período pré-paradigmático. Ressalva para a variável “pesquisa efetuada por conveniência e disponibilidade de dados”, contudo, conforme explicitado acima, nesta está também o posicionamento da contabilidade gerencial na fase pré-científica.

No tocante ao polo paradigmático, os atributos “vigilância crítica das pesquisas”, “diferentes modos de conceber a realidade”, “leis e teorias”, “aplicação”, “instrumentação”, “capacidade de atrair um grupo duradouro de partidários” e “paradigma deve permitir que toda espécie de problemas relevantes possa ser resolvida por determinado grupo”, revelaram que não há partilha de regras pela comunidade científica do campo. E, ainda, sugeriu-se a polarização em duas diferentes escolas científicas em contabilidade gerencial. Dessa dicotomia, apreendeu-se algumas tendências na pesquisa: relação entre variáveis no problema de pesquisa (presente (60%) / ausente (40%)), estratégias de pesquisa (*survey* (31%) / estudo de caso (33%)) e técnicas de avaliação dos dados (qualitativas (40%) / quantitativa (42%)). Em relação aos atributos teóricos, o tipo de programa mostrou-se dicotômico entre profundidade (54%) e superfície (46%); em relação às teorias de base, não foi possível conceber uma polarização, visto que 65% da amostra está embasada apenas em conceitos contábeis ou de outras disciplinas. Quanto à maneira de conceber a realidade, do polo metodológico, constatou-se que não há modelos epistemológicos no campo científico, mas uma tentativa de aproximação do positivismo e do empirismo.

Portanto, **corrobora-se o pressuposto inicial de que a contabilidade gerencial não possui paradigmas de pesquisa e, portanto, está situada na fase pré-paradigmática.** Ainda, dada a tendência à divisão no tocante às regras, crenças e valores partilhados pela comunidade científica, a próxima seção irá examiná-las e descortinar a presença e as características das escolas científicas do período pré-paradigmático de contabilidade gerencial no Brasil. Como propósito final, comparar-se-ão as características das escolas científicas presentes no Brasil às escolas econômica norte-americana e alternativa europeia.

4.4 CARACTERÍSTICAS DAS PESQUISAS DAS ESCOLAS DO PERÍODO PRÉ-PARADIGMÁTICO EM CONTABILIDADE GERENCIAL NO BRASIL.

Conforme comentado acima, as regras presentes na disciplina científica, que podem ser visualizadas nos relatórios de pesquisa, são características existentes em qualquer período da ciência. Dessa forma, essa dissertação analisa os seguintes aspectos da pesquisa: a) vigilância crítica da pesquisa; b) diferentes modos de conceber a realidade; c) leis e teorias; d) aplicação, e; e) instrumentação. O objetivo é agrupar os 48 casos da amostra, de acordo com suas semelhanças e diferenças, e identificar a presença de duas escolas pré-paradigmáticas em contabilidade gerencial: a escola econômica e a escola alternativa. Ao fim, busca-se atestar as características presentes em cada uma delas, no Brasil, e comparar às escolas econômica norte-americana e alternativa europeia.

Para isto, utilizou-se a técnica análise de homogeneidade (HOMALS) por meio do *software* SPSS. A técnica visa relacionar um conjunto de variáveis qualitativas (nominais) de acordo com a homogeneidade apresentada entre elas. Na Figura 12 demonstra-se os resultados obtidos.

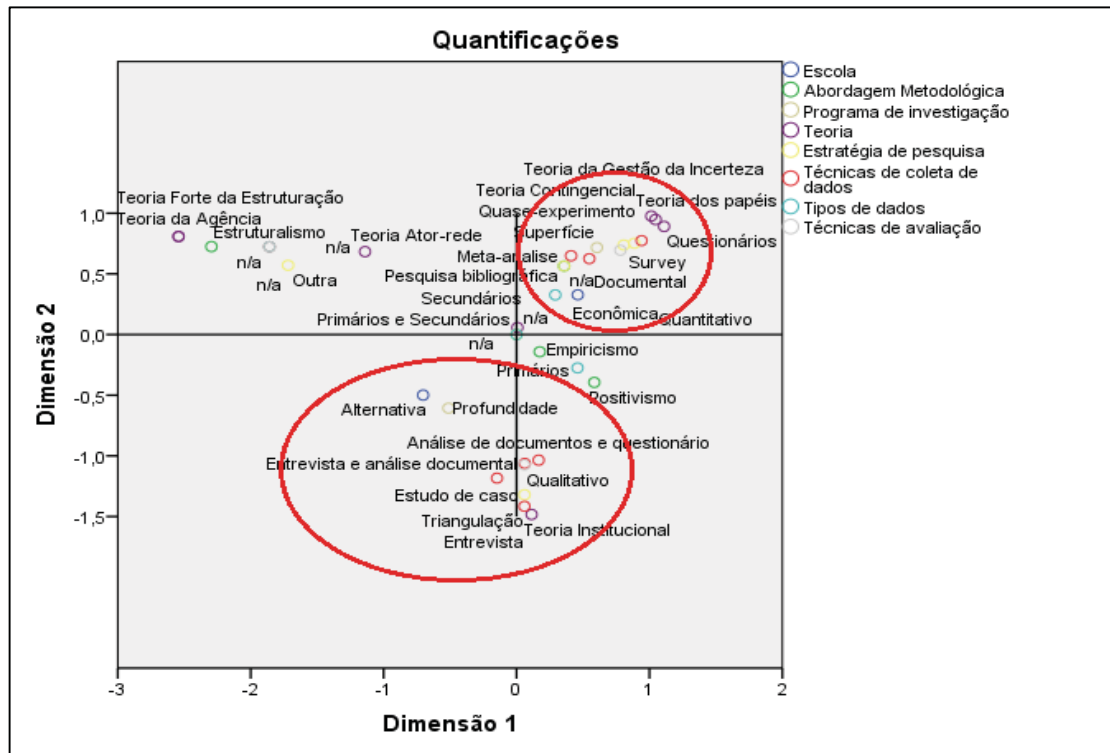


Figura 12. Análise de homogeneidade.

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise exercida da Figura 12 selecionou as variáveis que apresentaram dicotomia nos atributos do polo paradigmático. Sendo, “abordagem metodológica” – empirismo, positivismo, estruturalismo e não se aplica (n/a) – “programa de investigação” – profundidade ou superfície – “teoria” – Teoria Institucional, Teoria Contingencial, Teoria da Agência, Teoria Ator-Rede, Teoria Forte da Estruturação, Teoria dos papéis, Teoria da Gestão da Incerteza e n/a – “estratégia de pesquisa” – *survey*, estudo de caso, pesquisa bibliográfica, quase-experimento e outra – “técnicas de coleta de dados” – questionário, triangulação (entrevista, observação e análise documental), pesquisa documental, entrevista e análise documental, entrevista, análise documental e questionário, meta-análise e n/a – “tipos de dados” – primários, secundários e primários e secundários – “técnicas de avaliação” – qualitativo ou quantitativo. Para o agrupamento, empregou-se a variável “escola” – econômica ou alternativa – que foi categorizada manualmente de acordo com a plataforma teórica e as características dos 48 artigos; e, portanto, inserida na análise de homogeneidade.

A exploração da Figura 12 apontou a existência de dois *clusters*. No primeiro, no canto superior direito, está representada a escola econômica brasileira. Essa escola contém o seguinte agrupamento: programa de investigação em superfície; Teoria dos papéis, Teoria da Gestão da

Incerteza e Teoria Contingencial; estratégia de pesquisa quase-experimental, *survey* e pesquisa bibliográfica; técnicas de coleta de dados via questionário, documento e meta-análise; dados do tipo secundário; e, técnicas de avaliação quantitativas.

No segundo, no canto inferior predominantemente esquerdo, apresentou-se a escola alternativa, com os seguintes atributos: programa de investigação em profundidade; Teoria Institucional; a estratégia de pesquisa é o estudo de caso; os métodos de coleta de dados são triangulação (entrevista, análise documental e observação), análise de documentos e questionários, entrevista e análise documental e apenas entrevistas; a técnica de avaliação qualitativa; e, quanto ao tipo de dados, não houve agrupamento em relação aos dados primários e secundários; estando, contudo, mais próximo do primeiro.

Ainda, no tocante às variáveis epistemológicas – empirismo, positivismo, estruturalismo e não se aplica (n/a) – não se verificou correspondência com nenhuma das duas escolas; constatou-se que o empirismo e o positivismo estão localizados entre os círculos que agrupam as escolas econômica e alternativa. Este resultado é alusivo a análise qualitativa apresentada na seção anterior; nesta, foi exposto que a contabilidade gerencial não possui uma orientação epistemológica e, de fato comprovou-se que tampouco as escolas científicas possuem tal direcionamento.

Por fim, depreendeu-se da Figura 12 um pequeno agrupamento entre a epistemologia estruturalista e as Teoria Forte da Estruturação, Teoria da Agência e Teoria Ator-Rede, adicionalmente, estão localizados nas proximidades do *cluster* os n/a para técnicas de avaliação e estratégia de pesquisa, indicando que não há aspectos metodológicos nesses artigos. Esses dados são relativos aos ensaios teóricos publicados na Revista ASAA, em uma edição especial, com o intuito de abordar temas alternativos em contabilidade gerencial. Dessa forma, percebe-se que se aproximam mais de tendências de pesquisa europeias do que da própria pesquisa em contabilidade gerencial alternativa, no Brasil.

Para melhor compreender o contexto científico das escolas citadas, na Tabela 14 apresentam-se a distribuição da produção científica das escolas econômica e alternativa por periódico acadêmico no Brasil.

Tabela 14:
Publicações das escolas alternativa e econômica

Revistas Científicas	Quantidade de Publicações	%
Alternativa (Total)	19	40%
<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	8	17%
Revista Contabilidade & Finanças (USP)	2	4%

Revista Contabilidade e Organizações	1	2%
Revista Contemporânea de Contabilidade	6	13%
Revista Universo Contábil	2	4%
Econômica (Total)	29	60%
<i>Advances in Scientific and Applied Accounting – ASAA</i>	3	6%
Revista Contabilidade Vista & Revista	12	25%
Revista Contabilidade & Finanças (USP)	2	4%
Revista Contabilidade e Organizações	3	6%
Revista Contemporânea de Contabilidade	6	13%
Revista Universo Contábil	3	6%

Fonte: Elaborado pela autora

A Tabela 14 demonstrou que 60% da publicação de alto impacto no Brasil é decorrente da escola econômica. Este resultado indicou que, embora muito equivalente em distribuição percentual no campo científico, a escola econômica tende a uma maior representatividade na academia de contabilidade gerencial. Dentre as revistas que mais publicaram os relatórios de pesquisa dessa escola pré-paradigmática, em contabilidade gerencial no período estudado, estão a Revista Contabilidade Vista & Revista (25%) e a Revista Contemporânea de Contabilidade (13%). Os demais 40% da publicação de contabilidade gerencial referem-se à escola alternativa. Esta possui maior aceitação nas revistas *Advances in Scientific and Applied Accounting – ASAA* (17%) e Revista Contemporânea de Contabilidade (13%).

Salienta-se que o percentual de publicação de artigos em periódicos referentes a cada uma das escolas pré-paradigmáticas são calculados com base na amostra da pesquisa; dentre essas revistas, cada qual publica, em maior ou menor quantidade, artigos na linha de contabilidade gerencial, educação e pesquisa e contabilidade financeira – ver Tabela 1.

Complementarmente, para melhor visualizar a aderência de cada revista às escolas científicas, apresenta-se a Tabela 15. Nesta, indicam-se as tendências de publicação das revistas de alto impacto brasileiras.

Tabela 15:

Distribuição das publicações dos periódicos por escola pré-paradigmática

Revistas Científicas	Quantidade	%
<i>Advances in Scientific and Applied Accounting – ASAA</i>	11	100%
Alternativa	8	73%
Econômica	3	27%
Contabilidade Vista & Revista	12	100%
Econômica	12	100%
Revista Contabilidade & Finanças (USP)	4	100%
Alternativa	2	50%
Econômica	2	50%
Revista Contabilidade e Organizações	4	100%
Alternativa	1	25%
Econômica	3	75%
Revista Contemporânea de Contabilidade	12	100%
Alternativa	6	50%
Econômica	6	50%

Revista Universo Contábil	5	100%
Alternativa	2	40%
Econômica	3	60%

Fonte: Elaborado pela autora

Dos resultados da Tabela 15 constatou-se que apenas a revista ASAA compreendeu uma postura alternativa; no biênio 2016-2017, esta publicou 73% dos seus trabalhos em contabilidade gerencial derivados da corrente alternativa. À medida que, a Revista Contabilidade Vista & Revista veiculou 100% dos artigos de contabilidade gerencial, no período estudado, decorrentes da escola econômica. As Revista Contabilidade e Organizações e Revista Universo Contábil também demonstraram maior tendência econômica, com 75% e 60% das produções voltadas para essa escola científica, respectivamente. Enquanto as Revista Contabilidade & Finanças e Revista Contemporânea de Contabilidade mantiveram-se neutras quanto à um posicionamento da tradição de pesquisa científica na área de contabilidade gerencial, com metade de suas publicações direcionadas para a escola econômica e, a outra metade, para a escola alternativa.

Isto posto, dos dados analisados na Tabela 14 e Tabela 15 depreendeu-se que a escola econômica possui maior aceitação da academia contábil, embora infira-se um movimento no campo científico para equacionar as publicações, como apresentado nas Revista Contabilidade & Finanças e Revista Contemporânea de Contabilidade, ou defender um *mainstram* mais alternativo, como no caso da revista ASAA.

Isto posto, ressalta-se que, conforme detalhado no capítulo de considerações finais, esta pesquisa limita-se ao estudo das regras presentes nos relatórios de pesquisa e, dessa maneira, não considera as relações de poder e as crenças e valores legitimados na academia. Portanto, na análise das Tabelas 14 e 15 sugere-se que a figura do editor das revistas supracitadas acarretou na aceitação de artigos científicos relacionados as escolas econômica ou alternativa. Ainda, a tendência de algumas revistas às escolas científicas é influenciada pelo editor em exercício, assim, a troca de editor é um fator que pode alterar essa tendência nos periódicos científicos.

Adicionalmente, analisar-se-á os principais pesquisadores em cada uma das linhas de pesquisa, conforme Tabela 16. Os dados abaixo apresentam os autores mais prolíficos, dentro da amostra estudada, em cada uma das escolas.

Tabela 16:

Autores mais prolíficos por escola científica

Escola Alternativa	Número de publicações
Cláudio de Araújo Wanderley	3
Fernanda Filgueiras Sauerbronn	2
Tiago de Moura Soeiro	2

Carlos Eduardo Facin Lavarda	2
Rosenery Loureiro Lourenço	2
Escola Econômica	Número de publicações
Ilse Maria Beuren	4
Marcos Antonio de Souza	3
Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo	2
Antônio André Cunha Callado	2
Fernanda Kreuzberg	2
Marcielle Anzilago	2
Rossana Guerra de Sousa	2
Lauro Brito de Almeida	2
Tiago Coser	2

Fonte: Elaborado pela autora

Dentre os pesquisadores mais prolíficos, destacaram-se Cláudio de Araújo Wanderley, da Universidade Federal de Pernambuco, e Ilse Maria Beuren, da Universidade Federal de Santa Catarina; o primeiro da escola alternativa e a segunda pesquisadora da escola econômica, conforme Tabela 16.

Por fim, esta dissertação visou comparar as características das escolas econômica norte-americana e brasileira; em oposição, contrastar as escolas alternativa europeia e brasileira. Para tanto, a comparação se deu pela definição presente na literatura das escolas econômica norte-americana e alternativa europeia – ver referencial teórico – e os resultados encontrados pela análise de homogeneidade (homals) para o contexto brasileiro.

Sendo assim, iniciar-se pela escola econômica. Esta, ao ser preconizada, em especial, por Zimmerman (2001) no contexto norte-americano, defende os seguintes pressupostos: o uso de base de dados para as pesquisas, com abordagem quantitativa e ferramental estatístico; a adoção de uma epistemologia positivista; e, o uso de teorias econômicas. Na escola econômica brasileira identificou-se a utilização de uma abordagem quantitativa com predominância de ferramental estatístico; também se utilizaram dados secundários, geralmente oriundos de bases de dados. Com relação a adoção de uma abordagem epistemológica, não se pode afirmar que a contabilidade gerencial, no Brasil, adota alguma orientação epistemológica. Embora, conforme citado na seção anterior, existe uma tentativa de realizar pesquisas positivistas, mas que, em grande parte das vezes, pela falta de base teórica, esta torna-se empirista. E em relação ao uso de teorias econômicas, conforme depreendido da análise da seção anterior, 65% dos artigos da amostra não possuem teoria – esta é uma das principais críticas epistemológicas da escola econômica norte-americana direcionada à escola alternativa. E, em especial na escola econômica, percebe-se a presença teórica – quando existe – de teorias psicológicas e organizacionais, sem menção às teorias de base econômica.

No caso da escola alternativa europeia, esta parte do pressuposto que deve haver diversidade nas pesquisas em contabilidade gerencial, com diferentes abordagens epistemológicas, teóricas

e técnicas de pesquisa. Nessa concepção, depreendeu-se que a escola alternativa brasileira se distancia dos pressupostos europeus. Ao invés de diversidade epistemológica, encontrou-se falta de uma epistemologia orientando as pesquisas, e quando existe é predominante do modelo empirista ou positivista, sem a presença das solicitadas epistemologias Interpretativista e Teoria Crítica. Ao invés de uma multiplicidade teórica, apresentou-se a falta de teoria; nas ocasiões em que há presença teórica, destaca-se apenas a Teoria Institucional, ou seja, não há multiplicidade de abordagens, mas a mesma teoria sendo articulada. Ao invés de uma pluralidade de métodos, constatou-se homogeneidade quanto ao método: estudo de caso e técnicas de coleta e análise dos dados qualitativos.

Dessa forma, os resultados da análise das escolas do período pré-paradigmático corroboraram a existência da estrutura pré-científica no campo, de acordo com os pressupostos de Tomas Kuhn. Ainda, ratificou-se a presença de duas escolas competidoras: a econômica e a alternativa, cada qual com sua tradição de pesquisa, com predominância de pesquisas oriundas da escola econômica, no Brasil. Contudo, ao analisar as características dessas escolas em relação ao seu centro de referência em âmbito internacional, tanto a escola econômica quanto a escola alternativa, no Brasil, apresentaram deficiências em seus pressupostos, em especial no que tange a ausência de orientação epistemológica e teórica. Este fato sugere que a contabilidade gerencial, no Brasil, anda a passos lentos no que se refere ao rigor metodológico e a vigilância crítica das pesquisas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta investigação teve como objetivo analisar o contexto paradigmático da produção científica em contabilidade gerencial no Brasil. Dessa maneira, direcionou-se esforços para apresentar a discussão paradigmática existente na academia, em âmbito internacional; determinar a estrutura (pré) paradigmática das pesquisas em contabilidade gerencial, no Brasil; e, examinar as características das pesquisas presentes nas escolas pré-paradigmáticas em contabilidade gerencial, no Brasil.

A análise da discussão paradigmática existente em contabilidade gerencial demonstrou inconsistências conceituais quanto a utilização do conceito paradigma cunhado por Tomas Kuhn. As pesquisas de Lukka (2010) e Merchant (2010) são exemplos dessas inconsistências: a defesa de uma visão multiparadigmática; a proposta de integração de diferentes paradigmas; e a utilização dos conceitos epistemologia, metodologia e paradigmas, como similares. Nessa dissertação, defende-se a ideia que a discussão paradigmática tem andado por caminhos “tortuosos” em contabilidade gerencial. O trabalho apresentado dá subsídios para compreender que a visão multiparadigmática, a proposta de *straddling paradigm* e o tratamento correlato dos termos epistemologia, metodologia e paradigmas são concepções errôneas dentro desse pano de fundo. A partir da profunda e minuciosa análise da obra de Tomas Kuhn esta pesquisa defende o pressuposto de que não há paradigma em contabilidade gerencial, sendo esta situada no período pré-paradigmático com a presença de duas escolas competidoras: a escola econômica e a escola alternativa.

O pressuposto da pesquisa foi corroborada: depreende-se pelos resultados da investigação que a contabilidade gerencial está na fase pré-paradigmática. Para alcançar esses resultados foram analisados 48 artigos da área de contabilidade gerencial em revistas de alto impacto no Brasil; o período compreende o biênio 2016-2017. Foram analisadas as variáveis “coleta de dados ao acaso, não há orientação de um corpo conceitual formado”, “pesquisa efetuada por conveniência e disponibilidade de dados”, “cada pesquisador constitui novamente seu campo de estudo desde os fundamentos”, “o relatório da pesquisa está direcionado para outros leitores, além da comunidade científica”, “pulverização de problemas de pesquisa” e “diversas escolas e sub-escolas em competição e cada qual tem um conjunto particular de fenômenos”. Estas, em conjunto com as variáveis do polo paradigmático, ratificaram que a contabilidade gerencial brasileira está no período pré-paradigmático.

Do polo paradigmático, as variáveis “vigilância crítica das pesquisas”, “diferentes modos de conceber a realidade”, “leis e teorias”, “aplicação” e “instrumentação” indicaram que não há uma tradição de pesquisa científica capaz de atrair um grupo duradouro de pesquisadores do campo em torno de regras aceitas na academia. Mas, além dessa prerrogativa que foi comprovada, essas variáveis nomearam as principais características presentes nas pesquisas da disciplina científica e apresentaram uma dicotomia existente no campo.

Dessa oposição quanto aos atributos das pesquisas, procedeu-se a um exame pormenorizado da homogeneidade entre as variáveis que apresentaram tal dicotomia por meio da técnica estatística homals. Afirma-se que existem duas tradições de pesquisa em contabilidade gerencial, as nomeadas escola econômica e escola alternativa, com predominância da escola econômica no campo contábil (60% da amostra da dissertação). Adicionalmente, percebe-se que, com exceção da revista ASAA, em que sobrepuja a escola alternativa, todos os demais periódicos possuem tendência à escola econômica ou ao equilíbrio entre ambas.

Contudo, a partir das qualidades discutidas, comparou-se as escolas econômica e alternativa brasileira com as escolas econômica norte-americana e alternativa europeia, respectivamente. Dentro dessa análise, apreende-se que em ambas as correntes brasileiras há diferenças no tocante aos pressupostos dos centros de referência internacional, EUA e Europa. No geral, a principal inconformidade está relacionada à falta de uma orientação epistemológica e utilização de teorias na ciência brasileira. Em especial, no que tange a escola econômica, percebe-se que quando há presença de teorias, estas são de cunho psicológico ou organizacional. Enquanto a escola alternativa difere essencialmente de suas bases europeias, posto que não possui diversidade. Nesta, o que se constata é a permanente utilização da Teoria Institucional, a estratégia de estudo de caso e os métodos qualitativos. Resumidamente, afirma-se que existe a presença de duas tradições de pesquisa em contabilidade gerencial, assim como preconizada pela fase pré-paradigmática de Kuhn (2013), mas as escolas brasileiras pouco podem ser comparadas às suas equivalentes no exterior.

Ao reafirmar os resultados encontrados da pesquisa apresenta-se a principal contribuição dessa dissertação: evidencia-se que, pelo posicionamento divergente em relação à discussão paradigmática presente na academia contábil construído por uma abordagem epistemológica Interpretavista da obra de Tomas Kuhn e da análise do contexto científico da contabilidade gerencial no Brasil, a contabilidade está situada em um período pré-paradigmático, com a ausência de um paradigma na pesquisa.

Esses resultados suscitam um questionamento: existe paradigma em ciências sociais? Para a ciência contábil, no estudo da contabilidade gerencial, a resposta foi negativa. Outras

disciplinas mais antigas nas ciências sociais, como psicologia e sociologia, também partilharam dessa preocupação.

Na psicologia, a autora Caniato (2005) realizou uma resenha afim de discutir a questão dos paradigmas em psicologia. Para tal cita o trabalho da Prof. Iray Carone, funcionária aposentada do IPUSP/SP, que estuda há muitos anos a questão presente em seu livro “A Psicologia tem paradigmas?”. Dessa forma, a autora fundamentou sua tese na análise de trabalhos científicos em psicologia, desde a década de 1950, que se referiam ao termo paradigmático e mencionavam Tomas Kuhn. Iray Carone indica que Tomas Kuhn cunhou a psicologia no período pré-paradigmático e, portanto, não há sentido falar em paradigma ou multiplicidade de paradigmas nessa disciplina científica. Na psicologia existe uma multiplicidade de teorias rivais com visões diferentes sobre o mesmo fenômeno; e desse modo, nenhuma é paradigmática pois cada uma possui uma tradição de pesquisa própria (Caniato, 2005). Para Iray Carone a “febre” em sustentar a psicologia como um paradigma de pesquisa está relacionada à ânsia em afirmar que a psicologia é uma ciência. Com o objetivo de amarrar a psicologia na “camisa de força” de parâmetros cientificamente aceitos nas ciências naturais, os psicólogos que utilizam paradigma de Tomas Kuhn estão modificando os seus conceitos elementares, ou então, não compreendem sua obra (Caniato, 2005).

Na sociologia, Assis (1993) comenta as implicações da obra de Tomas Kuhn às ciências sociais. A autora discorre que, na concepção de Tomas Kuhn, as ciências sociais são definidas como pré-científicas, mas, contudo, não há diretrizes em sua obra em como uma disciplina científica poderia tornar-se ciência.

Para Assis (1993) a maneira de interpretar Kuhn, ou seja, de encaixá-lo dentro de uma tradição mais ampla de pesquisa, de um lado realça a importância das ciências sociais como ciência, mas por outro, evidencia que só é possível adaptar o modelo *kuhniano* para as ciências sociais às custas de distorções que tornam o pensamento de Kuhn irreconhecível.

Questiona-se assim: o modelo *kuhniano* de desenvolvimento científico é adequado ao estudo das ciências sociais?

Na concepção de Assis (1993) o modelo de desenvolvimento científico *kuhniano* não é adequado para as ciências sociais, em especial a sociologia. Para ela, o modelo não tem utilidade para as ciências sociais visto que Kuhn não propõe uma teoria científica, o qual deve ser expandido para outras ciências, mas produz um modelo histórico baseado em exemplos retirados apenas das ciências naturais.

Do ponto de vista dessa dissertação, argumenta-se que a obra de Tomas Kuhn deve ser utilizada com cautela pela comunidade de contabilidade gerencial, visto que essa também é

uma ciência social. “A Estrutura das Revoluções Científicas” não deve ser integralmente aplicada à contabilidade e, ao utilizar esse modelo científico, sugere-se empregar um olhar *kuhniano* no estudo do campo científico. E, dentro do contexto *kuhniano* deve-se atentar para a localização da contabilidade no período pré-paradigmático. Ainda, acrescenta-se que Tomas Kuhn (2013) não se aprofundou na fase pré-paradigmática da ciência, visto que no contexto das ciências naturais, seu objeto de estudo, é notável a presença de paradigmas de pesquisa.

Nesse sentido, Kuhn (2013) expões que os cientistas da natureza tendem a não defender suas escolhas do objeto de pesquisa em termos de importância social, o produto de sua ciência é destinado para o meio acadêmico e legitimado pelo paradigma dominante. Enquanto os cientistas sociais tendem a dar importância à solução de problemas de pesquisa encontrados na sociedade. Desse modo, a ciência social tem um progresso mais lento, uma vez que se preocupa com problemas práticos, não necessariamente relacionados a um paradigma. Portanto, a obra do autor dá indícios de que o modelo paradigmático talvez não seja adequado às ciências sociais, posto que essas não são orientadas por um paradigma.

Diversas críticas foram proferidas à obra de Kuhn – ver referencial teórico. Contudo, sua obra deve ser contextualizada no tempo-espaço, na formação acadêmica do historiador e, conseqüentemente, sua visão de mundo. No ano de 1962, data da primeira publicação, o mundo vivia sob a ameaça de uma guerra nuclear, esse contexto tornava a física a principal ciência da época. Kuhn foi um físico e filósofo da ciência e, assim como o contexto histórico de sua época, esses aspectos foram essenciais na formulação de sua obra.

Assim, reitera-se que a principal contribuição de Tomas Kuhn às ciências sociais está relacionada ao descortinar de aspectos ocultos da pesquisa: crenças, valores e relações de poder; estes, impactam a visão dos pesquisadores e, conseqüentemente, o resultado de suas pesquisas. O historiador negou a objetividade da ciência e demonstrou aspectos subjetivos subjacentes ao campo científico. Nesse sentido, Kuhn (2013, p. 270-271) assevera que “a sobrevivência e o crescimento da ciência verifica-se pela fragilidade do controle que a humanidade possui sobre o empreendimento científico”. Nesse contexto, sugere-se que as pesquisas em contabilidade gerencial caminhem por essas trilhas e, ao utilizar o olhar *kuhniano* na pesquisa, evidencie aspectos sociais como crenças, valores e relações de poder existentes na academia, e sua relação com o resultado científico; dando luz à uma visão subjetiva do conhecimento.

A presente dissertação limita-se no que tange aos seguintes aspectos: a fase empírica da pesquisa baseia-se na análise das regras presentes em um campo científico, ou seja, epistemologias, leis e teorias, aplicação e instrumentação. Entretanto o conceito de paradigma

abrange mais que apenas regras: seu conceito estende-se aos aspectos de crenças, valores e poder, que guiam uma comunidade científica. Assim, salienta-se que a presente dissertação se limita em relação ao enfoque dado na análise às regras presentes nos relatórios de pesquisa; portanto, não considera as relações de poder e legitimidade de editores e pesquisadores proeminentes, por exemplo, no campo de pesquisa. E, dessa forma, o alcance dos resultados dessa dissertação torna-se parcial. Nesse sentido, ao empregar o olhar *kuhniano*, recomenda-se que as pesquisas analisem, além das regras, os atores sociais e suas relações de poder e, as crenças e valores partilhados por uma comunidade científica.

Por fim, observa-se que a pesquisa é orientada pela epistemologia Interpretativista e o método de análise qualifica-se como qualitativo. Contudo, esse modo de conceber a realidade está fundado no pensamento subjetivista. Destarte, esta corrente epistemológica tem o pressuposto de que o conhecimento é concebido da relação entre sujeito e objeto e, portanto, os resultados da análise dos dados podem se modificar de acordo com o pesquisador.

REFERÊNCIAS

- Assis, J. P. (1993). Kuhn e as ciências sociais. *Estudos avançados*, 7 (19), 133-164.
- Burrell, G.; & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis: elements of the sociology of corporate life*. London: Heinemann.
- Bruyne, P.; Herman, J.; & Schoutheete, M. (1991). *Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica*. 5. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves.
- Baxter, J.; & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research whence and whither. *Accounting, Organization and Society*, 28 (2), 97-126.
- Barbosa, M. A. C.; Neves, F. E. B.; Cassundé, F. R. S. A.; & Cassundé Jr., N. F. (2013). “Positivismos” versus “Interpretativismos” : o que a administração tem a ganhar com essa disputa?. *Organização em contexto*, 9 (17), 1-29.
- Comte, A. (1939). *Importância da filosofia positivista*. Lisboa: Inquérito.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 4 (1), 601-632.
- Cooper, D. R.; & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. 7. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Caniato, A. M. P. (2005). Resenha: a questão dos paradigmas na psicologia. *Psicologia & Sociedade*, 17 (3), 82-84.
- Costa, F. (2016). *A presença do homo academicus na contabilidade: um olhar bourdieusiano sobre o contexto social do desenvolvimento da produção científica contábil brasileira*. Tese de doutorado, FEA - faculdade de economia e administração, USP, São Paulo, Brasil.
- Davidson, D. (1974). The very idea of a conceptual scheme. *Proceedings & Addresses of the American Philosophical Association*, 47, (5), 20-30.

- Davila, T.; & Oyon, D. (2008). Cross-paradigm collaboration and the advancement of management accounting knowledge. *Critical Perspective on Accounting*, 19 (1), 887-893.
- Flick, U. (2009). *Introdução à pesquisa qualitativa*. 3. ed. Porto Alegre: Artmed.
- Frezatti, F.; Nascimento, A. R.; & Junqueira, E. (2009). Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20 (49), 6-24.
- Frezatti, F.; Aguiar, A. B.; Wanderley, C. A.; & Malagueño, R. (2015). A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. *Revista Universo Contábil*, 11 (1), 47-68.
- Granlund, M.; & Lukka, K. (2017). Investigating highly established research paradigms: Reviving contextuality in contingency theory based management accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 45 (1), 63-80.
- Hopper, T.; & Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22 (5), 429-465.
- Hopwood, A. (2002). If only there were simple solutions, but aren't': some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. *European Accounting Review*, 11 (4), 777-785.
- Hessen, J. (2012). *Teoria do conhecimento*. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes.
- Ittner, C. D; & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32 (1), 349-410.
- Ittner, C. D; & Larcker, D. F. (2002). Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *European Accounting Review*, 11 (4), 787-794.
- Kaplan, R. (1983). Measuring manufacturing performance: a new challenge for management accounting research. *Accounting Review*, 58 (1), 686-705.

- Kaplan, R. (1984). The evolution of management accounting. *Accounting Review*, 59 (1), 390-418.
- Kaplan, R. (1986). The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11 (1), 429-452.
- Kakkuri-Knuuttila, M. L; Lukka, K; & Kuorikoski, J. (2008). Straddling between paradigms: A naturalistic philosophical case study on interpretative research in management accounting. *Accounting, Organization and Society*, 33 (1), 267-291.
- Kremer, A. W.; & Suave, R. (2012). *Pesquisa científica em contabilidade gerencial: um estudo em periódicos de negócios*. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12-14 nov, 2012.
- Kuhn, T. S. (2013). *A estrutura das revoluções científicas*. (12. ed). São Paulo: Perspectiva.
- Lukka, K.; & Mouritsen, J. (2002). Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *European Accounting Review*, 11 (4), 805-811.
- Luft, J.; & Shields, M. (2002). Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *European Accounting Review*, 11 (4), 795-803.
- Luft, J.; & Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organization and Society*, 28 (2), 169-249.
- Lakatos, E. A.; & Marconi, M. A. (2003). *Fundamentos da metodologia científica*. São Paulo: Atlas.
- Lowe, A.; Locke, J. (2005). Perceptions of journal quality and research paradigm: results of a web-based survey of British accounting academics. *Accounting, Organizations and Society*, 30 (1), 81-98.
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21 (1), 110-115.

- Lunkes, R. J.; Feliu, V. M. R.; & Rosa, F. S. (2012). Pesquisa científica em contabilidade gerencial: estudo comparativo entre Espanha e Brasil. *Contaduría y Administración*, 27 (2), 159-184.
- Lima, I. V.; Gerigk, W.; & Ribeiro, F. (2016). A falseabilidade de Popper nas pesquisas em contabilidade no Brasil de 2009-2014. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13 (28), 149-168.
- Lourenço, R. L.; & Sauerbronn, F. F. (2016). Revistando possibilidades epistemológicas em contabilidade gerencial: em busca de contribuições de abordagens interpretativas e críticas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13 (28), 99-122.
- Mastermann, M. (1979). A natureza do paradigma. In: Lakatos, I. & Musgrave, A. (Org.). *A crítica e o desenvolvimento do conhecimento*. (115-141). São Paulo: Cultrix/Edusp.
- Mendonça, A. L. O. (2003). O progresso científico segundo Thomas Kuhn: especialização e incomensurabilidade. Dissertação (Mestrado em Filosofia), Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil.
- Martins, G. A.; & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Malmi, T.; & Granlund, M. (2009). In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, 18 (3), 597-620.
- Modell, S. (2009). In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research*, 20 (1), 208-221.
- Malmi, T. (2010). Reflections on paradigms in action in accounting research. *Management Accounting Research*, 21 (1), 121-123.
- Mitchell, F.; Baldvinsdottir, G.; & Norreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21 (2), 79-82.
- Merchant, K. A. (2010). Paradigms in accounting research: A view from North America. *Management Accounting Research*, 21 (1), 116-120.

- Modell, S. (2010). Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*, 21 (1), 124-129.
- Mendonça, A. L. O. (2012). O legado de Tomas Kuhn após cinquenta anos. *Scientia e Studia*, 10 (3), 535-560.
- Norreklit, L.; Norreklit, H.; & Israelsen, P. (2006). The validity of management control topoi towards constructivist pragmatism. *Management Accounting Research*, 17 (1), 42-71.
- Popper, K. (1979). A ciência normal e seus perigos. In: Lakatos, I. & Musgrave, A. (Org.). *A crítica e o desenvolvimento do conhecimento*. (p. 115-141). São Paulo: Cultrix/Edusp.
- Parker, L. (2012). Qualitative management accounting research: assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23 (1), 54-70.
- Rorty, R. (1994). *A filosofia e o espelho da natureza*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Ryan, B.; Scapens, R. W.; & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting*. London: Wouth Wester: Cengage Learning.
- Richardson, A. J. (2012). Paradigms, theory and management accounting practice: A comment on Parker (forthcoming) “Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance”. *Critical Perspectives on Accounting*, 23 (1), 83-88.
- Shapere, D. (1984). *Reason and the search for knowledge: investigations in the philosophy of science*. Dordrecht: Reidel Press.
- Sampieri, R. H.; Collado, C. F.; & Lucio, P. B. (2006). *Metodologia de pesquisa*. (3. ed). São Paulo: McGraw-Hill.
- Silva, F. C. C.; Albuquerque, K. S. L. S.; & Gome, S. M. S. (2009). Discussão sobre a controvérsia do paradigma econômico na pesquisa empírica em contabilidade gerencial. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 20 (4), 87-107.
- Tomkins, C.; & Groves, R. (1983). The everyday accountant and researching his reality. *Accounting, Organization and Society*, 8 (4), 361-374.

- Vaivio, J.; & Sirén, A. (2010). Insights into method triangulation and “paradigms” in interpretative management accounting research. *Management Accounting Research*, 21 (2), 130-141.
- Wijaya, R. E.; Ludigdo, U.; Baridwan, Z.; & Prihatiningtias, Y. W. (2015). Paradigm blurred: Opera cake in management accounting information research. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 211 (1), 859-865.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32 (1), 411-427.

APÊNDICE A – Codificação da amostra analisada

Cod	Título	Revista	Ano	Tipo de pesquisa	Tema
1	Percepção de justiça processual na avaliação de desempenho: uma análise à luz da incerteza e da tolerância à ambiguidade	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2016	Empírico	Justiça organizacional
2	Contradições institucionais, práxis e mudança do controle gerencial: estudo de caso em uma cooperativa	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2016	Empírico	Controle Gerencial
3	<i>Sophistication in the use of budgeting practices</i>	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2016	Desenvolvimento de modelo teórico	Orçamento
4	<i>Industries from the industrial hub Cubatão: analysis of the methods environmental managers apply with regard to internal control and environmental risk management practices</i>	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2017	Desenvolvimento de modelo teórico	Gestão ambiental
5	Análise das publicações internacionais de contabilidade gerencial sob a lente da teoria ator-rede	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2017	Revisão de literatura	Campo científico
6	<i>Strong structuration theory and management accounting research</i>	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2017	Ensaio Teórico	Campo científico
7	<i>Doing critical management accounting research in emerging economies</i>	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2017	Ensaio Teórico	Campo científico
8	Pesquisa experimental em contabilidade: propósito, desenho e execução	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2017	Ensaio Teórico	Experimento
9	Contribuição da Teoria Ator-Rede para compreensão do paradoxo da gestão estratégica de custos	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2017	Ensaio Teórico	Gestão Estratégica de Custos
10	Uso da teoria da agência em pesquisas de contabilidade gerencial: premissas, limitações e formulações alternativas aos seus pressupostos	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2017	Ensaio Teórico	Campo científico
11	Participação orçamentária e desempenho gerencial: uma meta-análise das relações encontradas em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i> – ASAA	2017	Revisão de literatura	Orçamento
12	Adaptação do <i>Balanced Scorecard</i> : estudo de caso em uma empresa distribuidora de combustível	Revista Contabilidade & Finanças	2016	Empírico	<i>Balanced Scorecard</i>
13	Efeito das escolhas estratégicas e dos sistemas de controle gerencial no desempenho organizacional	Revista Contabilidade & Finanças	2016	Empírico	Sistema de Controle Gerencial
14	Redução da assimetria informacional sob a ótica do controle gerencial: discussão sobre práticas em empresas transparentes	Revista Contabilidade & Finanças	2016	Empírico	Controle Gerencial
15	Não deu certo por quê? Uma aplicação empírica da extensão do modelo de Burns e Scapens no âmbito da implementação de um departamento de controladoria	Revista Contabilidade & Finanças	2017	Empírico	Controladoria
16	Folga orçamentária: Características das publicações em periódicos internacionais	Contabilidade Vista & Revista	2016	Revisão de literatura	Folga Orçamentária
17	Implantação do <i>Balanced Scorecard</i> em empresa familiar do setor de serviços: um estudo de caso	Contabilidade Vista & Revista	2016	Empírico	<i>Balanced Scorecard</i>
18	Orçamento Base Zero: um estudo de caso sob a perspectiva da teoria institucional	Contabilidade Vista & Revista	2016	Empírico	Orçamento
19	Impactos da sazonalidade da produção sobre os estoques e lucratividade: análise do segmento industrial brasileiro	Contabilidade Vista & Revista	2016	Empírico	Não é muito claro.
20	Indicadores de desempenho organizacional: uso e finalidades nas cooperativas de eletrificação do Brasil	Contabilidade Vista & Revista	2016	Empírico	Desempenho
21	Gestão de custos interorganizacionais: um estudo da "rede cerrado" de supermercados	Contabilidade Vista & Revista	2016	Empírico	Gestão Interorganizacional
22	Mensuração dos custos logísticos: estudo de caso em uma indústria gráfica	Contabilidade Vista & Revista	2016	Empírico	Custos logísticos
23	Relações entre o número de indicadores de desempenho utilizados e fatores contingenciais: evidências do contexto de uma cadeia agroalimentar de suprimentos	Contabilidade Vista & Revista	2016	Empírico	Desempenho
24	Vieses cognitivos no orçamento de capital	Revista Contabilidade Vista e Revista	2016	Ensaio Teórico	Orçamento de capital
25	Gestão de custos da logística verde: análise exploratória das contribuições empírico-teóricas de pesquisa	Contabilidade Vista & Revista	2016	Revisão de literatura	Custos logísticos

26	Eficiência dos custos operacionais dos clubes de futebol do Brasil	Contabilidade Vista & Revista	2016	Empírico	Desempenho
27	Custo Total de Uso e Propriedade (TCO): estudo de caso em uma indústria gráfica do rio grande do sul	Contabilidade Vista & Revista	2017	Empírico	Custo Total de Propriedade (TCO)
28	O custo financeiro dos tributos sobre consumo nas cadeias de suprimento brasileiras: uma proposta metodológica	Revista Contemporânea de Contabilidade	2016	Desenvolvimento de modelo teórico	Tributária
29	Revisitando possibilidades epistemológicas em contabilidade gerencial: em busca de contribuições de abordagens interpretativas e críticas no Brasil	Revista Contemporânea de Contabilidade	2016	Ensaio Teórico	Campo científico
30	Evidências das forças causais críticas dos processos de institucionalização e desinstitucionalização em artefatos da contabilidade gerencial	Revista Contemporânea de Contabilidade	2016	Empírico	Artefatos de contabilidade gerencial
31	Efeito de informações precedentes no comportamento assimétrico dos custos	Revista Contemporânea de Contabilidade	2016	Empírico	Custos Assimétricos
32	Posicionamento estratégico, estratégias de manufatura e gestão de custos: estudo de caso em uma empresa do segmento metalmeccânico	Revista Contemporânea de Contabilidade	2016	Empírico	Custos
33	Unidades de equivalência na prestação de serviços e o caso das telecomunicações	Revista Contemporânea de Contabilidade	2016	Empírico	Custos
34	Construção de conhecimento sobre avaliação de desempenho para gestão organizacional: uma investigação nas pesquisas científicas internacionais	Revista Contemporânea de Contabilidade	2016	Revisão de literatura	Desempenho
35	Construção de conhecimento sobre <i>target costing</i> : uma análise de pesquisas sobre fatores que aumentam a sua adoção e uso	Revista Contemporânea de Contabilidade	2017	Revisão de literatura	<i>Target Costing</i>
36	Diagnóstico e análise para a implementação do modelo PMS em uma indústria calçadista	Revista Contemporânea de Contabilidade	2017	Empírico	Desempenho
37	Análise de desempenho na geração de benefícios econômicos dos clubes de futebol brasileiros: o uso de atletas como recursos estratégico e ativo intangível	Revista Contemporânea de Contabilidade	2017	Empírico	desempenho
38	O tratamento dos PADOs na geração orçamentária de uma empresa de telecomunicações	Revista Contemporânea de Contabilidade	2017	Empírico	Orçamento
39	Em um mundo de incertezas: um <i>survey</i> sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada	Revista Contemporânea de Contabilidade	2017	Empírico	Controle Interno
40	Análise da intensidade de adoção de indicadores de desempenho: uma abordagem contextual a partir de uma perspectiva institucional	Revista Contabilidade e Organizações	2016	Empírico	Desempenho
41	Percepção de justiça organizacional dos gestores no uso do <i>balanced scorecard</i> para a mensuração do desempenho estratégico	Revista Contabilidade e Organizações	2016	Empírico	Justiça organizacional
42	Uso das alavancas de Simons (1995) na gestão de uma cooperativa agroindustrial	Revista Contabilidade e Organizações	2016	Empírico	Sistema de Controle Gerencial
43	A influência do canal de denúncia anônima na detecção de fraudes contábeis em organizações	Revista Contabilidade e Organizações	2017	Empírico	Controle Interno
44	Contradição institucional e o <i>balanced scorecard</i> : um caso de mudança sem sucesso	Revista Universo Contábil	2016	Empírico	<i>Balanced Scorecard</i>
45	Efeitos da aplicação do princípio da controlabilidade no desempenho gerencial mediada pelo conflito e ambiguidade de papéis	Revista universo Contábil	2017	Empírico	Desempenho
46	A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses	Revista universo Contábil	2017	Empírico	Artefatos de contabilidade gerencial
47	Sistemas de mensuração de desempenho, clareza de papel, <i>empowerment</i> psicológico e desempenho gerencial: um estudo de suas relações	Revista universo Contábil	2017	Empírico	Desempenho
48	Institucionalização dos mecanismos de controle gerencial no relacionamento interorganizacional de uma empresa do setor elétrico	Revista universo Contábil	2017	Empírico	Controle Gerencial